

Omsättningsgräns för mervärdesskatt

Sammanfattning

I denna promemoria föreslås att en omsättningsgräns för mervärdesskatt införs. Syftet med förslaget är att minska den administrativa bördan för beskattningsbara personer med liten omsättning. Omsättningsgränsen ska kunna tillämpas av beskattningsbara personer vars omsättning inte överstiger 30 000 kronor exklusive mervärdesskatt under innevarande beskattningsår och som inte heller under något av de två föregående åren haft högre omsättning. Den som kan tillämpa omsättningsgränsen är skattebefriad och behöver inte registrera sig för eller redovisa mervärdesskatt. Den som är skattebefriad saknar avdragsrätt för ingående skatt.

Förslaget föranleder ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

Innehållsförteckning

Sammanfattning	2
1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	4
2 Bakgrund och gällande rätt	14
2.1 Mervärdesskattelagens bestämmelser	14
2.2 En särskild ordning för små företag i EU:s mervärdesskattedirektiv	15
3 Överväganden och förslag	17
3.1 Införande av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning.....	17
3.2 Förutsättningarna för att befrielsen ska gälla	20
3.3 Skattebefrielsen upphör utan beslut.....	22
3.4 Beräkning av omsättningsgränsen.....	23
3.5 Beskattningsbara personer och transaktioner som inte omfattas av skattebefrielse.....	25
3.6 Avdragsrätt och jämkning	28
3.7 Fakturering.....	30
3.8 Förfarande	31
3.9 Kontroll och uppföljning.....	32
3.10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	32
4 Konsekvensanalys	33
4.1 Offentligfinansiella effekter.....	33
4.2 Effekter för myndigheter och domstolar	33
4.3 Effekter för företagen och hushållen	34
4.4 Övriga effekter	35
5 Författningskommentar	36
5.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	36

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

Härigenom förskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹
dels att 1 kap. 1 §, 3 kap. 3 och 30 a §§, 8 kap. 9 §, 8 a kap. 4 och 7 §§,
10 kap. 11–11 a och 12 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel 9 d och en ny paragraf 11 kap.
9 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §²

Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap,
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.

Vad som utgör omsättning eller import anges i 2 kap. Vad som utgör unionsinternt förvärv anges i 2 a kap. Huruvida skatteplikt föreligger för en omsättning, ett unionsinternt förvärv eller import anges i 3 kap. Vad som avses med beskattningsbar person anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

Vad som utgör omsättning eller import anges i 2 kap. Vad som utgör unionsinternt förvärv anges i 2 a kap. Huruvida skatteplikt föreligger för en omsättning, ett unionsinternt förvärv eller import anges i 3 kap. Vad som avses med beskattningsbar person anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap. *Bestämmelser om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning finns i 9 d kap.*

Till staten ska också betalas belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt denna lag.

3 kap.

3 §³

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2013:368.

³ Senaste lydelse 2013:1108.

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 för djur av byggnader eller mark,

9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel 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.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9,

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad *eller om uthyrningen sker till en beskattningsbar person som är skattebefriad enligt 9 d kap.* Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett

11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

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

30 a §⁴

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EU-land, om

1. köparen 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. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson, eller
3. varorna är nya transportmedel.

Från skatteplikt undantas en sådan överföring av vara som avses i 2 kap. 1 § andra stycket om förhållandena är sådana som anges i första stycket 1–3 i den här paragrafen.

Om köparen antingen är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person eller en beskattningsbar person som saknar rätt till avdrag eller återbetalning motsvarande den i 10 kap. 1–4 a eller 10 kap. 9–13 §§, gäller undantaget i första stycket 1 enbart om

1. det sammanlagda beloppet för köparens 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 rådets direktiv 2006/112/EG, eller
2. köparen har utnyttjat en möjlighet att bli skattskyldig för sina förvärv i det EU-land som avses i 1.

Detsamma gäller om köparen är en beskattningsbar person vars förvärv avser en jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeverksamhet som omfattas av schablonbeskattning enligt bestämmelserna i avdelning XII kapitel 2 i rådets direktiv 2006/112/EG.

Undantaget från skatteplikt i första stycket 1 gäller inte om säljaren omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap.

⁴ Senaste lydelse 2015:888.

8 kap.**9 §⁵**

Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadigvarande bostad om inte annat följer av 10 §,
2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),
3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket, eller
4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

*Den som omfattas av
skattebefrielse enligt 9 d kap. har inte
rätt till avdrag för ingående skatt.*

I 9 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt.

8 a kap.**4 §**

Om inte annat följer av 5 § eller 11–14 §§, *skall* jämkning ske i 11–14 §§, *ska* jämkning ske i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar,

2. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar,

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt,

4. om en fastighet överläts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 2 § första stycket 2 eller 4,

5. om en fastighet som avses i 2 § första stycket 3 överläts *eller*,

6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 2 § första stycket 2, 3 eller 4.

Om inte annat följer av 5 § eller 11–14 §§, *ska* jämkning ske i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar,

2. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar,

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt,

4. om en fastighet överläts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 2 § första stycket 2 eller 4,

5. om en fastighet som avses i 2 § första stycket 3 överläts,

6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 2 § första stycket 2, 3 eller 4,

7. om den som är skattebefriad enligt 9 d kap. övergår till att tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag vilket medför att rätten till avdrag ökar,

⁵ Senaste lydelse 2011:1253.

eller

8. om den som tillämpar de allmänna bestämmelserna i denna lag övergår till att vara skattebefriad enligt 9 d kap. vilket medför att rätten till avdrag minskar.

Statens fordran på grund av jämkning enligt första stycket 6 får göras gällande i en konkurs, om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs.

7 §⁶

Vid ändrad användning av en investeringsvara *skall* avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden.

Vid överlåtelse av investeringsvaror samt i fall som avses i 4 § första stycket 6 *skall* avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen *skall* avse återstoden av korrigeringstiden.

I återstoden av korrigeringstiden *skall* räknas in det räkenskapsår under vilket användningen ändras eller överlåtelse sker.

Avser en ändrad användning eller en överlåtelse endast en del av en fastighet *skall* endast den ingående skatt som hänför sig till denna del jämkas.

Vid ändrad användning av en investeringsvara *ska* avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden.

Vid överlåtelse av investeringsvaror samt i fall som avses i 4 § första stycket 6 *ska* avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen *ska* avse återstoden av korrigeringstiden.

Jämkning enligt 4 § 8 ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden om inte särskilda skäl talar mot det.

I återstoden av korrigeringstiden *ska* räknas in det räkenskapsår under vilket användningen ändras eller överlåtelse sker.

Avser en ändrad användning eller en överlåtelse endast en del av en fastighet *ska* endast den ingående skatt som hänför sig till denna del jämkas.

9 d kap.

Skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning

Beskattningsbara personer som omfattas av skattebefrielse

1 §

En beskattningsbar person ska befrias från skatt på omsättning av varor och tjänster som den

⁶ Senaste lydelse 2000:1358.

beskattningsbara personen omsätter inom landet under ett beskattningsår om omsättningen enligt 3 §

1. under beskattningsåret inte beräknas överstiga 30 000 kronor, och

2. under de två senaste beskattningsåren inte för något av åren överstigit 30 000 kronor.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska omsättningsgränsen enligt första stycket justeras i motsvarande mån.

2 §

Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet eller som är skattskyldiga enligt 1 kap. 2 § 4 a, 4 b, 4 d och 4 e, 2 a eller 2 b §, 3 kap. 10 a–c §§ eller 9 kap. har inte rätt till skattebefrielse.

Skattebefrielsen omfattar inte omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §.

Omsättningsbeloppet

3 §

I det belopp som avses i 1 § ska inräknas

1. ersättning från skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet med undantag för ersättning för omsättning av anläggningstillgångar,

2. beskattningsunderlaget för skattepliktigt uttag,

3. ersättning från omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 2, 21, 21 a, 22 eller 23 § 2, 4 och 7 samt 26 a §,

4. ersättning från omsättning av fastigheter som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § samt från omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 eller 10 § om omsättningen inte endast har karaktären av bitransaktioner, och

5. ersättning från omsättning som anses gjord utomlands enligt 5 kap.

3 a § första stycket 1–3 och 8, samt 19 § 2 a, 2 b, 3 och 4.

I beloppet som avses i första stycket ska inte ingå skatt enligt denna lag.

Ansökan och beslut

4 §

Om den beskattningsbara personen inte är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt gäller skattebefrielsen utan ansökan eller beslut.

För beskattningsbara personer i andra fall än som avses i första stycket gäller skattebefrielsen endast om Skatteverket efter ansökan av den beskattningsbara personen har beslutat om detta. Befrielsen får gälla tidigast från och med den dag Skatteverket har beslutat om denna.

5 §

Om den som är skattebefriad ansöker om det ska Skatteverket besluta att skatt ska tas ut enligt denna lag trots att förutsättningarna för skattebefrielse enligt 1 § alltjämt föreligger.

6 §

Ett beslut om beskattning enligt 5 § får fattas tidigast efter utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår under vilket ett beslut om skattebefrielse fattades.

Ett beslut om skattebefrielse får fattas först efter utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår under vilket ett beslut om beskattning enligt 5 § fattades.

Skattebefrielsen upphör utan beslut

7 §

Om förutsättningarna för befrielse upphör på grund av att det belopp som avses i 1 § överstiger 30 000 kronor under innevarande år ska den beskattningsbara personen ta ut skatt enligt denna lag och anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

10 kap.

11 §⁷

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

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

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 den beskattningsbara personen saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. förvärvaren inte är en beskattningsbar person och förvärvaren är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU, eller

3. omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EU.

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

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

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

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

Den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. har inte rätt till återbetalning enligt första och andra stycket.

⁷ Senaste lydelse 2015:888.

11 a §⁸

Den som är en beskattningsbar person bara på grund av tillfällig omsättning av nya transportmedel enligt 4 kap. 2 § har rätt till återbetalning av ingående skatt om omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §. Denna återbetalningsrätt avser den mervärdesskatt som säljaren betalat som en del av ersättningen för sitt förvärv eller vid import eller vid ett unionsinternt förvärv av transportmedlet. Högre belopp än som motsvarar den skatt säljaren skulle ha blivit skyldig att betala om säljaren hade varit skattskyldig för omsättningen kan dock inte återbetalas.

Vid sådan omsättning av nya transportmedel som undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § föreligger rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken den beskattningsbara personen inte kunnat få avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt övriga bestämmelser i detta kapitel. Denna återbetalningsrätt avser den mervärdesskatt som säljaren betalat som en del av ersättningen för sitt förvärv eller vid import eller vid ett unionsinternt förvärv av transportmedlet. Högre belopp än som motsvarar den skatt säljaren skulle ha blivit skyldig att betala om säljaren hade varit skattskyldig för omsättningen kan dock inte återbetalas.

Återbetalning enligt första stycket kan medges först sedan transportmedlet har levererats.

12 §⁹

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

Rätt till återbetalning av ingående skatt enligt första stycket gäller inte den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap.

11 kap.*9 a*

Den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ska inte ange mervärdesskatt på faktura som utfärdas i enlighet med 1 eller 7 § och som avser omsättningar som omfattas av skattebefrielsen.

⁸ Senaste lydelse 2015:888.

⁹ Senaste lydelse 2011:283.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2 Bakgrund och gällande rätt

2.1 Mervärdesskattelagens bestämmelser

Reglerna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. De svenska reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, har i allt väsentligt sin motsvarighet i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, förkortat mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Mervärdesskatt ska även betalas vid skattepliktiga unionsinterna förvärv och vid import. All omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig om inget annat anges.

Två grundläggande begrepp i ML är beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (4 kap. 1 § första stycket ML). Begreppet beskattningsbar person innefattar alla som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Både fysiska personer och juridiska personer kan vara beskattningsbara personer. Mervärdesskatt ska bara betalas på försäljning av varor och tjänster som görs av beskattningsbara personer i denna egenskap.

Med ekonomisk verksamhet förstås varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör samt verksamhet inom fria och därmed jämställda yrken (4 kap. 1 § andra stycket ML). Begreppet ekonomisk verksamhet omfattar försäljning av varor och tjänster som inte bara görs tillfälligt. Det krävs inte att det finns ett vinstsyfte med verksamheten. Den som självständigt bedriver verksamhet med avsikt att fortlöpande tillhandahålla varor och tjänster är en beskattningsbar person.

En försäljning faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde om den genomförs av en beskattningsbar person som agerar i egenskap av beskattningsbar person. Om en beskattningsbar person säljer tillgångar som köpts och använts endast för privata ändamål ska han eller hon inte betala mervärdesskatt för försäljningen eftersom en sådan försäljning görs i egenskap av privatperson och inte i egenskap av beskattningsbar person.

Reglerna om beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet infördes i ML den 1 juli 2013. De regler som gällde begreppet yrkesmässig verksamhet och som tillämpades för tid före den 1 juli 2013 innehöll bl.a. en beloppsgräns på 30 000 kronor för sådana verksamheter som inte utgjorde näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) men bedrevs i former som var jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse. Någon sådan beloppsgräns finns inte för begreppet ekonomisk verksamhet. Det betyder att en verksamhet kan anses som en ekonomisk verksamhet oberoende av omsättningens storlek. Det innebär även att verksamheter med liten omsättning ska registreras till mervärdesskatt.

2.2 En särskild ordning för små företag i EU:s mervärdesskattedirektiv

EU:s mervärdesskattedirektiv

Artiklarna 281–291 i mervärdesskattedirektivet avser förenklade regler om påförande och uppbörd av skatt samt skattebefrielse eller graderade skattelättnader. Av artikel 281 framgår att medlemsstater som kan tänkas stöta på svårigheter vid tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna på små företag, på grund av dessas verksamhet eller struktur, får, på de villkor och inom de gränser som de fastställer och efter samråd med mervärdesskattekommittén, tillämpa förenklade regler, såsom schablonregler, för påförande och uppbörd av skatten, förutsatt att dessa regler inte leder till någon minskning av skatten. Den skattebefrielse och de skattelättnader som fastställs ska vara tillämpliga på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag (artikel 282) och ska inte tillämpas på sådana transaktioner som anges i artikel 283.

Artikel 287 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna tillåtelse att tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer med viss årsomsättning, dvs. med en viss omsättningsgräns. Av direktivbestämmelsen framgår att den gräns som gäller för olika medlemsstater varierar mellan 10 000 och 37 000 ECU. Det finns dessutom medlemsstater som enligt särskilda beslut av ministerrådet särskilt medgivits högre omsättningsgränser. Bestämmelserna innebär således att EU:s medlemsstater har möjlighet att införa bestämmelser om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. Sverige har inte utnyttjat denna möjlighet.

Bestämmelser för Sverige

Det svenska anslutningsfördraget till EU anger att Sverige har rätt att införa en skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av 10 000 ECU enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för anslutningen (artikel 287 i mervärdesskattedirektivet). Beloppet 10 000 ECU motsvarar 91 500 kronor vid omräkning till SEK med valutakursen per den 1 januari 1995. En högre gräns än vad som motsvarar 10 000 ECU kräver att ett särskilt beslut fattas av ministerrådet. Sådana beslut fattas i enlighet med artikel 395 i mervärdesskattedirektivet.

Omsättningsgränser för skattebefrielse i EU:s medlemsstater

Nedanstående förteckning visar de omsättningsgränser för skattebefrielse som tillämpas i EU:s medlemsstater den 1 januari 2016.¹

Land	Nationell valuta	Värde i euro
Belgien	15 000 EUR	
Bulgarien	50 000 BGN	25 565 EUR
Cypern	15 600 EUR	
Danmark	50 000 DKK	6 696 EUR
Estland	16 000 EUR	
Finland	8 500 EUR	
Frankrike	82 200 EUR eller 42 600 EUR eller 32 900 EUR	
Grekland	10 000 EUR	
Irland	75 000 EUR eller 37 500 EUR	
Italien	15 000 EUR eller 20 000 EUR eller 35 000 EUR eller 40 000 EUR	
Kroatien	230 000 HRK	30 044 EUR
Lettland	50 000 EUR	
Litauen	45 000 EUR	
Luxemburg	25 000 EUR	
Malta	35 000 EUR eller 24 000 EUR eller 14 000 EUR	
Nederländerna	Ingen	
Polen	150 000 PLN	37 333 EUR
Portugal	10 000 EUR eller 12 500 EUR	
Rumänien	220 000 RON	49 780 EUR
Slovakien	49 790 EUR	
Slovenien	50 000 EUR	
Spanien	Ingen	
Storbritannien	82 000 GBP	114 397 EUR
Sverige	Ingen	
Tjeckien	1 000 000 CZK	36 476 EUR
Tyskland	17 500 EUR	
Ungern	6 000 000 HUF	20 144 EUR
Österrike	30 000 EUR	

¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf

3 Överväganden och förslag

3.1 Införande av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning

Förslag: Beskattningsbara personer vars omsättningar av skattepliktiga varor och tjänster inom landet inte överstiger 30 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, per beskattningsår ska under vissa förutsättningar vara befriade från mervärdesskattning.

Skälen för förslaget: Artikel 287 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, förkortat mervärdesskattedirektivet, ger medlemsstater tillåtelse att tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer med viss årsomsättning, dvs. med en viss omsättningsgräns. Sverige fick genom anslutningsfördraget till EU rätt att ha en omsättningsgräns om 10 000 ECU. Av bestämmelsen i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet framgår vidare att den gräns som gäller för olika medlemsstater varierar mellan 10 000 och 37 000 ECU. Det finns dessutom medlemsstater som enligt beslut av ministerrådet medgivit högre omsättningsgränser.

Skatteverket gör följande bedömning när det gäller skälen för införandet av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning, storleken på omsättningsgränsen och vilka beskattningsbara personer som kan omfattas av skattebefrielse.

Skälen för införandet av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning

Nuvarande bestämmelser i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, innehåller inte någon gräns för befrielse från mervärdesskattning. Frågan om att införa bestämmelser om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning har tidigare utretts, se rapporten Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58). Förslaget ledde inte till lagstiftning. Frågan om införande av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning har även berörts i regeringens proposition Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen (prop. 2012/13:124). Regeringens bedömning var att en generell bestämmelse om att verksamheter med en skattepliktig omsättning under en viss gräns är befriade från mervärdesskatt inte bör införas. Ett av skälen till att regeringen valde att inte föreslå några sådana regler var att frågan om huruvida privatpersoners försäljning av överskottselektricitet från exempelvis solceller och vindkraftverk, s.k. mikroproduktion av förnybar el, var ekonomisk verksamhet i mervärdesskatt hänseende vid denna tidpunkt hade hänskjutits till EU-domstolen för avgörande. EU-domstolens avgörande avvaktades av regeringen då detta skulle komma att ge vägledning vid tolkningen och tillämpningen av mervärdesskattereglerna avseende eventuell skattskyldighet för mikroproducenter (prop. 2012/13:124 s. 81). EU-domstolens dom har nu meddelats och avgörandet innebär att försäljning av el från en solcellsanläggning som befinner sig på eller i anslutning till en privatbostad

utgör en ekonomisk verksamhet när den el som produceras kontinuerligt levereras in på elnätet mot ersättning (C-219/12, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, ”Fuchs”, EUT C 243, 11.8.2012).

Skatteverket har i skrivelse, 2014-06-05, dnr 131 325316-14/111, Beskattningskonsekvenser för den som har en solcellsanläggning på sin villa eller fritidshus som är privatbostad, bedömt att EU-domstolens dom innebär att försäljning av el från en solcellsanläggning som befinner sig på eller i anslutning till en privatbostad, är en ekonomisk verksamhet när den el som produceras kontinuerligt levereras in på elnätet mot ersättning. Beloppsgräns för redovisning och uttag av mervärdesskatt saknas för närvarande. De nämnda mikroproducenterna är således skyldiga att registrera sig, ta ut och redovisa mervärdesskatt *oavsett* omsättningens storlek. Införande av en omsättningsgräns skulle underlätta såväl för dessa mikroproducenter av förnybar el som för Skatteverket, eftersom mervärdesskattehantering skulle undvikas avseende dessa ytterst små skatteintäkter.

Storleken på omsättningsgränsen

Införande av regler om skattebefrielse för en beskattningsbar person med omsättning under en viss nivå kan medföra att konkurrensituationen mellan denna grupp av företag och andra företag förändras. Den som omfattas av skattebefrielsen behöver inte ta ut och redovisa mervärdesskatt vilket kan leda till att den beskattningsbara personen tar ut ett lägre pris av sina kunder vilket i så fall skulle kunna påverka konkurrensituationen.

Erfarenheter från andra länder som har infört bestämmelser om skattebefrielse har visat att en del företag inrättar sin verksamhet för att kunna omfattas av bestämmelserna om skattebefrielse. Det kan t.ex. förekomma att företag lägger ner sin verksamhet när omsättningsgränsen uppnås och startar upp en ny verksamhet som bedrivs till omsättningsgränsen uppnås. Det är därför viktigt att bestämmelserna utformas så att det inte finns något incitament för företag att starta upp och lägga ner verksamheten endast för att komma i åtnjutande av den konkurrensfördel som bestämmelserna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning innebär. Nivån på omsättningsgränsen är också av betydelse för hur stor påverkan en omsättningsgräns för befrielse får på konkurrensen.

Sverige hade fram till och med den 30 juni 2013 bestämmelser som innebar att verksamheter som omsatta mindre än 30 000 kronor per år, och som inte ansågs som näringsverksamhet enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) men var jämförlig med sådan verksamhet, inte var skyldiga att ta ut mervärdesskatt enligt då gällande bestämmelse i ML. Omsättningsgränsen innebar att bl.a. verksamheter av hobbykaraktär inte behövde ta ut mervärdesskatt. Skatteverket anser att det är lämpligt att en omsättningsgräns på 30 000 kronor återigen införs. En sådan omsättningsgräns skulle underlätta och förenkla för mikroproducenter av el och för verksamheter av hobbykaraktär och för andra verksamheter vars omsättning understiger 30 000 kronor, eftersom dessa inte behöver registrera sig till mervärdesskatt och inte redovisa och betala mervärdesskatt.

Ett nystartat företag som från verksamhetens start förväntar sig att omsättningen kommer att överstiga 30 000 kronor exklusive mervärdesskatt under innevarande beskattningsår omfattas inte av bestämmelserna. Detta

företag ska registreras för mervärdesskatt. De föreslagna bestämmelserna ska därmed inte tolkas som att omsättning upp till 30 000 kronor inte omfattas av mervärdesskatt. Det är endast beskattningsbara personer, vars omsättning under innevarande beskattningsår förväntas understiga omsättningsgränsen 30 000 kronor, som ska omfattas av bestämmelserna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning.

En omsättningsgräns om 30 000 kronor medför enligt Skatteverket att en beskattningsbar person, som bedriver kommersiell verksamhet i en omfattning som i någon mån antas kunna medföra konkurrenspåverkan, inte kommer att omfattas av bestämmelserna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. Det föreslås därför att beskattningsbara personer vars omsättningar av skattepliktiga varor och tjänster inom landet inte överstiger 30 000 kronor per beskattningsår under vissa förutsättningar ska vara befriade från mervärdesbeskattning. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska omsättningsgränsen justeras i motsvarande mån.

Beskattningsbara personer som kan omfattas av skattebefrielse

De särskilda reglerna om skattebefrielse föreslås gälla för beskattningsbara personer vars omsättning kan beräknas till ett belopp som inte under något av de två senaste beskattningsåren överstigit 30 000 kronor. De beskattningsbara personerna som föreslås omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning kommer fortfarande att anses som beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende. Bestämmelserna innebär därmed inte att ett undantag för mervärdesskatt införs för viss verksamhet, utan att en beskattningsbar person vars omsättning understiger omsättningsgränsen är skattebefriad för sådana transaktioner som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap.

Skattebefrielsen får endast avse sådan skatt som skulle ha tagits ut på varor och tjänster som omsatts av den beskattningsbara personen. Det är endast omsättningar inom landet som omfattas. Import och utländska beskattningsbara personer som omsätter varor och tjänster inom landet omfattas inte. Verksamhet eller omsättning som är undantagen från mervärdesskatt enligt andra bestämmelser i ML eller när skattskyldighet föreligger på frivillig grund (s.k. frivillig skattskyldighet), omfattas inte av bestämmelserna om skattebefrielse. Beskattningsbara personer som ska redovisa utgående skatt för annans verksamhet, t.ex. vid omvänd skattskyldighet, omfattas i flertalet fall inte av bestämmelserna om skattebefrielse för någon del av verksamheten. Den beskattningsbara personen ska även redovisa mervärdesskatt vid omsättning av nya transportmedel till andra EU-länder och vid import.

De beskattningsbara personer som kommer att omfattas av skattebefrielsen omfattas inte av mervärdesskattelagens allmänna regler om redovisning av mervärdesskatt avseende den skattebefriade omsättningen. De skattebefriade beskattningsbara personerna kommer att sakna avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket sannolikt kommer att leda till att ett flertal av dessa personer även kommer att ha ett behov av att kompensera sina ökade kostnader i form av inte avdragsgill ingående mervärdesskatt. Generellt kan sägas att i branscher med förhållandevis liten ingående mervärdesskatt

kommer fördelarna ur konkurrenssynpunkt av att skattebefrias förmodligen att vara större än i branscher där den ingående skatten är högre.

Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet eller är skattskyldiga enligt 1 kap. 2 § 4 a, 4 b, 4 d och 4 e, 2 a eller 2 b §, 3 kap. 10 b eller c § eller 9 kap. har inte rätt till skattebefrielse, se avsnitt 3.5.

Skatteverket anser att regeringen bör överväga att införa en omsättningsgräns för mervärdsskatt. En omsättningsgräns minskar den administrativa bördan både för aktörer med liten omsättning eftersom dessa inte behöver redovisa mervärdesskatt, och för Skatteverket som inte behöver administrera verksamheter med liten omsättning som inte beräknas ge några större skatteintäkter. Skatteverkets förslag bygger på det förslag som lämnades i rapporten Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58).

Förslag

Förslaget föranleder införandet av 9 d kap. 1 § i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Förslaget medför även ändring av 1 kap. 1 § ML.

3.2 Förutsättningarna för att befrielsen ska gälla

Förslag: En beskattningsbar person vars omsättningar inte under något av de två senaste beskattningsåren överstigit 30 000 kronor befrias från mervärdesskatt om omsättningen inte heller för det innevarande beskattningsåret kommer att överstiga denna gräns.

Om den beskattningsbara personen inte är registrerad till mervärdesskatt gäller befrielsen utan ansökan eller beslut. Om den som är skattebefriad ansöker om det ska Skatteverket besluta att skatt ska tas ut enligt ML trots att förutsättningarna för skattebefrielse alltjämt föreligger.

Om den beskattningsbara personen är registrerad till mervärdesskatt och uppfyller förutsättningarna för befrielse måste denne ansöka om befrielse hos Skatteverket. Befrielsen gäller från och med dagen för Skatteverkets beslut.

Även om omsättningsbeloppet understiger 30 000 kronor under beskattningsåret kan den beskattningsbara personen således begära att få bli beskattad. Ett sådant beslut får dock fattas tidigast efter utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår under vilket ett beslut om skattebefrielse har fattats. Samma tidsperiod gäller för den som efter att ha meddelats ett beslut om beskattning på nytt vill bli skattebefriad.

Skälen för förslagen: Reglerna i artikel 281 i mervärdesskattedirektivet är utformade som en möjlighet för medlemsstaterna att införa olika lättnader för små företag. Enligt artikel 290 i mervärdesskattedirektivet ska det dock alltid finnas en möjlighet för företagen att välja att tillämpa det normala mervärdesskattesystemet. I avsaknad av EU-gemensamma regler bör frågan om hur ett system med befrielse från beskattning ska vara utformat väsentligen kunna avgöras av varje medlemsstat. Artikel 281 i mervärdesskattedirektivet innehåller en skyldighet för medlemsstaterna att samråda med EU:s mervärdesskattekommitté innan förenklade regler införs. Ett sådant förfarande kommer att behövas även avseende införande av förenklade regler i Sverige.

Ansökan om befrielse och om beskattning

Beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt och som uppfyller förutsättningarna för skattebefrielse omfattas av bestämmelserna utan ansökan eller beslut. Dessa personer behöver därmed inte lämna in en ansökan för att omfattas av bestämmelserna. För den som (ännu) inte är registrerad till mervärdesskatt verkar således skattebefrielsen automatiskt, om förutsättningarna beträffande omsättningens storlek är uppfyllda.

Om den som är skattebefriad sedan verksamhetens start enligt ovan ansöker om det ska Skatteverket besluta att skatt ska tas ut enligt ML trots att förutsättningarna för skattebefrielse alltjämt föreligger.

Beskattningsbara personer som är registrerade till mervärdesskatt och som uppfyller förutsättningarna för befrielse måste ansöka om skattebefrielse hos Skatteverket. För beskattningsbara personer som är registrerade till mervärdesskatt och som vill omfattas av befrielsen, bör bedömningen grundas på förhållandena under de två senaste beskattningsåren såvida inte annat framkommer av uppgifter som den skattskyldiga lämnar i ansökan, t.ex. om ändring av verksamhetens inriktning.

I tidigare utredning (Ds 2009:58) har bedömningen gjorts att det bör undvikas att beskattningsbara personer omväxlande omfattas av det normala systemet respektive av reglerna om befrielse från beskattning. En sådan ordning är svår att administrera, bl.a. vid jämkning av skatt, och leder till kontrollsvårigheter. Det har inte framkommit några skäl som föranleder Skatteverket att göra en annan bedömning och reglerna bör således utformas så att de medför en viss eftersläpning vid eventuell växling mellan de normala reglerna och reglerna om skattebefrielse. En "tröghetsregel" bör således införas. Beskattningsbara personer som inte är och inte har varit registrerade till mervärdesskatt under de senaste två avslutade beskattningsåren kan dock ansöka om registrering för mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser.

Registrering

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska Skatteverket registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen. Detsamma gäller bl.a. den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt (7 kap. 1 § första stycket 4 SFL).

Förslaget innebär att den som omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning vanligtvis inte kommer att behöva registrera sig för sina omsättningar. Någon särskild reglering för att den beskattningsbara personen ska undgå denna registreringskyldighet behövs inte. Det är dock att notera att detta endast gäller för de omsättningar som omfattas av skattebefrielsen. Vidare har beskattningsbara personer som är frivilligt beskattade eller skattskyldiga såsom köpare för annans omsättning enligt vissa i 9 d kap. 2 § angivna bestämmelser inte rätt till skattebefrielse. Dessa beskattningsbara personer kommer således att omfattas av de allmänna reglerna i ML och motsvarande avseende registrering i SFL.

Vid omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML har den beskattningsbara personen rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 a § ML. Skatteverket ska i dessa fall inte registrera den beskattningsbara personen till mervärdesskatt, men den

beskattningsbara personen kan begära återbetalning av den ingående mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration.

Registreringsskyldighet föreligger då den beskattningsbara personen genomför unionsinterna förvärv av varor eller tjänster, säljer tjänster till utländska beskattningsbara personer eller i övrigt företar transaktioner för vilka skattskyldighet föreligger pga. omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 §), se vidare avsnitt 3.5. I dessa fall ska den beskattningsbara personen registrera sig till mervärdesskatt. Registreringsskyldighet föreligger även då den beskattningsbara personen förvärvar andra varor än punktskattepliktiga varor och nya transportmedel och förvärven överstiger 90 000 kronor under ett kalenderår. Att den beskattningsbara personen ska registrera sig i dessa fall följer av 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL jämfört med 1 kap. 2 § första stycket 5 ML och 2 a kap. 3 § andra stycket 2 ML.

Förvärvsbeskattning ska även ske om den beskattningsbara personen förvärvar varor enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML, dvs. avseende nya transportmedel och punktskattepliktiga varor. Om den beskattningsbara personen endast företar sådana förvärv föreligger i dag ingen registreringskyldighet enligt 7 kap. 1 § 3 SFL.

En beskattningsbar person som är skattebefriad kan således i vissa specifika fall vara registrerad till mervärdesskatt på grund av att vissa omsättningar eller förvärv är mervärdesskattepliktiga och inte omfattas av skattebefrielsen, men trots registreringen vara befriad från beskattning för övriga omsättningar som denne företar och som omfattas av skattebefrielsen.

Förslag

Förslaget föranleder införandet av 9 d kap. 4–6 §§ ML.

3.3 Skattebefrielsen upphör utan beslut

Förslag: Om omsättningsbeloppet under innevarande år överstiger 30 000 kronor och förutsättningarna för befrielse därför inte längre är uppfyllda ska den beskattningsbara personen börja ta ut mervärdesskatt i och med den omsättning som innebär att omsättningsgränsen överskrids.

Skälen för förslaget: En beskattningsbar person som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning kan under det innevarande året komma att överskrida den föreskrivna omsättningsgränsen. I ett sådant fall finns inte längre förutsättningar för att omfattas av de särskilda reglerna om befrielse och de allmänna bestämmelserna i ML ska i stället tillämpas.

Beskattningsbara personer som omfattas av bestämmelserna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning omfattas inte av de allmänna reglerna om redovisningsskyldighet vad avser den omsättning som omfattas av skattebefrielsen. En förutsättning för skattebefrielsen är bl.a. att omsättningen inte överstiger 30 000 kronor under det innevarande beskattningsåret. Om den beskattningsbara personens omsättning under beskattningsåret överskrider omsättningsgränsen 30 000 kronor medför detta att skattebefrielsen enligt 9 d kap. omedelbart upphör. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska omsättningsgränsen justeras i motsvarande mån.

Den omsättning som medför att omsättningsgränsen överskrids ska i sin helhet beskattas. Mervärdesskatt ska därmed tas ut på hela beloppet på den omsättning som innebär att omsättningsgränsen uppnås. Någon proportionering av fakturabeloppet så att omsättning upp till 30 000 kronor är skattefri ska inte göras. Omsättningar som skett tidigare under beskattningsåret påverkas däremot inte av att skattebefrielsen enligt 9 d kap. upphör.

När omsättningen hos en beskattningsbar person som inte är registrerad överskrider omsättningsgränsen enligt 9 d kap. 1 § är den beskattningsbara personen skyldig att registrera sig för mervärdesskatt enligt 7 kap. 2 § SFL i och med att omsättningsgränsen överskrids.

Förslag

Förslaget föranleder införandet av 9 d kap. 7 § ML.

3.4 Beräkning av omsättningsgränsen

Förslag: Vid beräkningen av omsättningsgränsen vid skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning ska ersättningarna från skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom landet inräknas. Vid beräkningen ska även värdet av uttag av varor och tjänster tas med. Vissa undantagna transaktioner som medför avdragsrätt, export, fastighetstransaktioner samt finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner ska medräknas. Samtliga transaktioner ska beräknas utan mervärdesskatt. Vid beräkning av omsättningsgränsen ska inte omsättning av anläggningstillgångar ingå.

Skälen för förslagen: Enligt artikel 287 i mervärdesskattedirektivet är det den sammanlagda årsomsättningen som är avgörande för om en beskattningsbar person kan omfattas av regler om befrielse från mervärdesbeskattning. Med omsättning avses enligt allmänt språkbruk och i företagsekonomiska sammanhang värdet av ett företags försäljning under en viss tid. Det bör dock noteras att nämnda belopp ska omfatta ett antal transaktioner som är särskilt angivna i artikel 288 i mervärdesskattedirektivet.

Av bestämmelserna följer att det som ska inräknas är skattepliktiga omsättningar (varuöverlåtelse, tillhandahållanden av tjänster och uttag), exklusive mervärdesskatt. Tillhandahållanden som undantas från skatteplikt ska således enligt grundregeln inte räknas med vid bedömningen av om omsättningsgränsen överskrids. Detta gäller dock inte transaktioner som, till skillnad från övriga skattefria transaktioner, berättigar till återbetalning av skatt i enlighet med artikel 110 och 111 (kvalificerade undantag), transaktioner som undantas enligt artikel 146–149 samt 151–153 (export och internationella transporter m.m.), fastighetstransaktioner samt finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g och försäkringstjänster, såvida de tre sistnämnda transaktionerna inte har karaktär av bitransaktioner. Detta innebär att de här nämnda transaktionerna enligt mervärdesskattedirektivet ska räknas med i beloppet 30 000 kronor trots att de inte föranleder skatteplikt.

Ersättningen för unionsinterna leveranser av andra varor än nya transportmedel kommer att räknas med vid beräkningen av

omsättningsgränsen. Om en unionsintern leverans görs av någon som är en beskattningsbar person ska omsättningen undantas under vissa förutsättningar i 3 kap. 30 a § 1 ML. För en skattebefriad beskattningsbar person gäller enligt artikel 139.1 i mervärdesskattedirektivet inte undantaget för unionsintern handel som regleras i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet och som har sin motsvarighet i 3 kap. 30 a § 1 ML. Ett nytt stycke som reglerar att en säljare som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. inte omfattas av undantaget i 3 kap. 30 a § 1 ML behöver därför införas i 3 kap. 30 a § ML.

Som framgår av avsnitt 3.5 omfattas vissa särskilda transaktioner, t.ex. leveranser av nya transportmedel till andra EU-länder, överhuvudtaget inte av reglerna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning, jfr artikel 283 i mervärdesskattedirektivet. Dessa transaktioner beskattas enligt mervärdesskattedirektivets allmänna regler även om den som är skattskyldig är beskattningsbar person som omfattas av bestämmelserna i 9 d kap. De ska därför inte medräknas vid beräkning av omsättningsgränsen avseende skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning.

EU-domstolen har i dom den 26 oktober 2010 i mål C-97/09, Ingrid Schmelz mot Finanzamt Waldviertel, EUT C 129, 6.6.2009, klarlagt att artiklarna 284–287 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet årsomsättning avser den omsättning som den beskattningsbara personen har uppnått under ett år i den medlemsstat i vilken den beskattningsbara personen är etablerat.

De transaktioner som *ska* beaktas vid beräkningen av omsättningsgränsen om 30 000 kronor är sammanfattningsvis följande.

- Ersättning, exklusive mervärdesskatt, från skattepliktig omsättning inom landet med undantag av omsättning av anläggningstillgångar. Ersättning som erhålls vid avyttring av anläggningstillgångar medför således inte att omsättningen vid tillämpning av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning påverkas.
- Beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning i form av uttag av varor och tjänster.
- Ersättning från följande inte skattepliktiga omsättningar:
 - 3 kap. 2 § ML (transaktioner avseende fastigheter som inte endast har karaktär av bitransaktioner),
 - 3 kap. 9 och 10 §§ ML (bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel samt försäkringstjänster som inte endast har karaktär av bitransaktioner),
 - 3 kap. 19 § 2 ML (framställningstjänster avseende vissa publikationer),
 - 3 kap. 21, 21 a och 22 §§ ML (transaktioner avseende fartyg, luftfartyg etc.),
 - 3 kap. 23 § 2 ML (vissa läkemedel),
 - 3 kap. 23 § 4 ML (flygbensin och flygfotogen),
 - 3 kap. 23 § 7 ML (guld som levereras till Sveriges riksbank),
 - 3 kap. 26 a § ML (omsättning av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. som har återbetalningsrätt enligt 10 kap. 6 och 7 §§).
- Ersättning från följande omsättning som enligt svensk rätt anses omsatt utomlands men som enligt EU-rätten är undantagen:
 - 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 och 8 ML (export och försäljning till turister i tredje land),

– 5 kap. 19 § 2 a, 2 b, 3 och 4 ML (tjänster i samband med import eller export).

Förslag

Förslaget föranleder införandet av 9 d kap. 3 § ML samt ändring av 3 kap. 30 a § ML.

3.5 Beskattningsbara personer och transaktioner som inte omfattas av skattebefrielse

Förslag: Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet omfattas inte av skattebefrielsen. Beskattningsbara personer är endast skattebefriade för egen omsättning. Det medför att skattebefrielsen inte omfattar situationer när köparen är skattskyldig och ska redovisa skatten, såsom vid omvänd skattskyldighet. Beskattningsbara personer som redovisar skatt på grund av omvänd skattskyldighet omfattas i flertalet fall inte av bestämmelserna i 9 d kap.

Den som är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld, upphovsmän som omsatt vissa konstverk och den som är frivilligt skattskyldig för vissa fastighetsupplåtelser kan inte omfattas av regelverket. Skattebefrielsen omfattar inte omsättning av nya transportmedel till andra EU-länder. När en beskattningsbar person som omfattas av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning förvärvar bl.a. nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor från andra EU-länder eller är skattskyldig för vissa tjänsteförvärv, ska den beskattningsbara personen enligt 2 a kap. 3 § ML beskattas för förvärven. Beskattningen vid import påverkas inte av de nya reglerna.

Skatteplikt vid uthyrning gäller inte om uthyrningen sker till en beskattningsbar person som är skattebefriad enligt 9 d kap.

Skälen för förslagen: De föreslagna reglerna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning baseras på mervärdesskattedirektivets särskilda ordning för små företag. Med små företag avses dels att det ska vara fråga om en beskattningsbar person, oavsett företags- eller associationsform, dels att företagets omsättning inte överskrider ett på visst sätt beräknat värde.

Av artikel 283.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna ska utesluta vissa transaktioner från skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. Av artikel 283.2 i mervärdesskattedirektivet framgår att det är valfritt för medlemsstaterna att undanta vissa transaktioner från tillämpningen av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. De transaktioner som inte får omfattas av skattebefrielsen är tillfälliga transaktioner (enligt artikel 12), leveranser av nya transportmedel (artikel 138.1 och 138.2 a) och tillhandahållanden som görs av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet (artikel 283.c).

Beskattningsbara personer

I utredningen Mervärdesskatt för den ideella sektorn m.m. (Ds 2009:58) föreslogs att ytterligare transaktioner skulle undantas från tillämpningen av skattebefrielsen. Utredningen fann att det fanns behov av att införa en sådan reglering avseende de särskilda bestämmelser som finns i 3 kap. 10 a–c §§ ML om undantag från skatteplikt för omsättning av investeringsguld. Reglerna innebär bl.a. att en beskattningsbar person har rätt att bli beskattad för transaktioner som annars skulle ha varit undantagna från skatteplikt. Dessa regler går inte att förena med en skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. När en beskattningsbar person begärt att bli frivilligt beskattad avseende investeringsguld ska all omsättning, även avseende övriga eventuella aktiviteter, beskattas. Samma resonemang kan tillämpas på en upphovsman som blivit frivilligt skattskyldig enligt 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML för omsättning av sådana konstverk som anges i 9 a kap. 5 § ML samt vid frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML.

Enligt Skatteverkets bedömning bör av förenklingskäl inte heller beskattningsbara personer som är skattskyldiga för annans omsättning så långt möjligt inte omfattas av skattebefrielse. En beskattningsbar person som därmed är skattskyldig på grund av annans omsättning ska därför som utgångspunkt inte medges skattebefrielse. Skatteverket har gjort bedömningen att i de fall den beskattningsbara personen är skattskyldig på grund av förvärv av varor och tjänster som görs från utlandet kan inte motsvarande begränsning av möjligheten till skattebefrielse göras. Det är således enbart fråga om de situationer där den omvända skattskyldigheten gäller inhemska förhållanden.

De beskattningsbara personer för vilka omvänd skattskyldighet av andra skäl än de som redogörs för under internationell handel ska tillämpas, t.ex. avseende omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (1 kap. 2 § 4 b), vid omsättning av utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § 4 d) och för omsättning mellan beskattningsbara personer av vissa närmare angivna varor av avfall och skrot av vissa metaller (1 kap. 2 § 4 e och 1 kap. 2 § tredje stycket) måste registreras för mervärdesskatt. Detta gäller avseende all omsättning vilket innebär att dessa beskattningsbara personer inte kan tillämpa reglerna i 9 d kap. I paragrafen tydliggörs därför att den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 4 a, 4 b, 4 d och 4 e, 2 a eller 2 b § inte omfattas av bestämmelserna i 9 d kap.

Transaktioner

De transaktioner som obligatoriskt ska undantas från skattebefrielsen ska alltid beskattas enligt de vanliga reglerna.

Enligt artikel 283.1 b i mervärdesskattedirektivet omfattas leveranser av nya transportmedel inte av reglerna avseende skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. Särskilda regler gäller för omsättning av nya transportmedel till köpare i andra EU-länder (artikel 138.1 och 138.2 a). Omsättning av ett nytt transportmedel från en säljare i Sverige till en köpare i ett annat EU-land undantas från skatteplikt i svensk rätt enligt 3 kap. 30 a § andra stycket ML och ska, oavsett köparens status av beskattningsbar person eller ej, i stället förvärvsbeskattas hos köparen. Sådan omsättning ska således inte omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning. Beskattning av den beskattningsbara personen

i Sverige kommer inte att ske eftersom omsättningen undantas med stöd av 3 kap. 30 a § andra stycket ML, men transaktionen omfattas av återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 a § ML. Dessa transaktioner måste uttryckligen undantas från tillämpningsområdet för bestämmelserna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. Det bör understrykas att om en beskattningsbar person utför transaktioner av nu angivet slag som inte kan omfattas av skattebefrielsen föreligger inte något hinder mot att övriga transaktioner som personen utför omfattas av befrielsen.

I mervärdesskattedirektivets artikel 283 c upptas en situation då den beskattningsbara personens samtliga omsättningar faller utanför tillämpningsområdet för skattebefrielse oavsett transaktionens art och karaktär. Det gäller det fall en beskattningsbar person inte är etablerad i det land där personen utför omsättningarna. En beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige men som ska beskattas här för omsättning av varor och tjänster kan således inte omfattas av de föreslagna bestämmelserna om skattebefrielse. I 3 kap. 3 § andra stycket ML införs ett förtydligande. Av den nya bestämmelsen framgår att skatteplikt inte gäller om uthyrningen sker till en beskattningsbar person som är skattebefriad enligt 9 d kap.

Internationell handel

Skattebefrielsen omfattar endast omsättningar inom landet och medför därför inte befrielse från beskattning vid import eller befrielse från förvärvsbeskattning. Skattebefrielsen kan därför i princip inte omfatta förvärv för vilka betalningsskyldighet föreligger för köparen, även om denne omfattas av bestämmelserna i 9 d kap. Detta innebär att den beskattningsbara personen alltid ska importbeskattas och att unionsinterna förvärv kan medföra beskattning i vissa fall. Det medför följande. När en beskattningsbar person som omfattas av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning förvärvar nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor från andra EU-länder ska den beskattningsbara personen beskattas för dessa förvärv. När det gäller förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor ska således *köparen alltid* förvärvsbeskattas. Detsamma gäller om den beskattningsbara personen enligt 2 a kap. 3 § ML förvärvar andra varor från ett annat EU-land till ett värde som överstiger 90 000 kronor om säljaren inte är en beskattningsbar person som omfattas av skattebefrielse enligt bestämmelser som införts i det andra landet.

Om förvärvarens sammanlagda förvärv under det innevarande eller föregående kalenderåret understiger 90 000 kronor ska dock beskattning inte ske. I beloppet 90 000 kronor inräknas *inte* förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor eftersom dessa varor, enligt vad som anförts ovan, alltid ska beskattas utan att hänsyn tas till något tröskelvärde. När det gäller andra förvärv än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor är det således av särskild vikt för en i Sverige etablerad köpare att ta reda på om säljaren omfattas av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning eller inte. Det åligger köparen att se till att denna information införskaffas. En sådan uppgift ska framgå av säljarens faktura, se artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet, se avsnitt 3.7 nedan.

Det förhållandet att förvärven ska beskattas påverkar inte möjligheten för den förvärvande beskattningsbara personen att för övriga omsättningar

omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning. Den beskattningsbara personen har dock då inte någon avdragsrätt för den skatt personen betalat vid förvärv. Genom detta uppnås således att en beskattningsbar persons förvärv kommer att belastas med mervärdesskatt som inte är avdragsgill oavsett om det är en svensk företagare eller en beskattningsbar person i ett annat land som är säljare.

Det finns även andra fall i vilka det är förvärvaren som är skyldig att betala skatt till staten. Tjänster som tillhandahålls av en utländsk beskattningsbar person till en beskattningsbar person inom landet är köparen som huvudregel skattskyldig för (1 kap. 2 § 2 och 5 kap. 5 §). Från den huvudregeln finns det ett antal undantag som bl.a. gäller fastighetstjänster, restaurang och catering, tillträde till evenemang och vissa kulturella evenemang. Vidare gäller omvänd skattskyldighet för omsättning av gas, el, värme eller kyla när säljaren är en utländsk beskattningsbar person (1 kap. 2 § första stycket 3), omsättningen till den tredje parten i trepartshandel inom EU (1 kap. 2 § första stycket 4) och omsättning av varor och vissa tjänster avseende fastighet när säljaren är en utländsk beskattningsbar person (1 kap. 2 § första stycket 4 c).

Om inte beskattning hos den beskattningsbara personen skulle ske i dessa fall skulle det medföra att en beskattningsbar person skulle kunna köpa skattefritt av en beskattningsbar person i ett annat land, men vara tvungen att stå för mervärdesskattekostnaden om personen köpte motsvarande vara eller tjänst av en beskattningsbar person i Sverige. Säljarna i Sverige skulle således försättas i en sämre konkurrenssituation.

Förslag

Förslaget föranleder införandet av 9 d kap. 2 § och ändring av 3 kap. 3 § ML.

3.6 Avdragsrätt och jämkning

Förslag: Den som omfattas av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning har inte rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt för omsättning som omfattas av skattebefrielsen. Rätt till återbetalning föreligger dock för sådan omsättning som inte ska omfattas av befrielsen.

Jämkning ska ske om den som är skattebefriad enligt 9 d kap. övergår till att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML som medför att rätten till avdrag ökar. Detsamma gäller om den som tillämpar de allmänna bestämmelserna i ML övergår till att vara skattebefriad enligt 9 d kap. vilket medför att rätten till avdrag minskar. I det senare fallet ska jämkning ske vid ett tillfälle om inte särskilda skäl föreligger.

Skälen för förslagen: Beskattningsbara personer som omfattas av regler om befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 281 har inte rätt till avdrag för ingående skatt (jfr artikel 289 i mervärdesskattedirektivet). Även rätt till återbetalning av ingående skatt saknas.

Avsaknaden av rätt till avdrag för ingående skatt omfattar i princip all ingående skatt som den beskattningsbara personen skulle ha kunnat dra av om personen inte hade omfattats av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning. Detta gäller även i de fall när den beskattningsbara personens sammanlagda unionsinterna förvärv under det innevarande eller

föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor² och förvärvsbeskattning därmed ska ske i Sverige. Den beskattningsbara personen har dock då inte någon avdragsrätt för den skatt som betalats vid förvärven. Genom detta uppnås således att en beskattningsbar persons förvärv kommer att belastas med mervärdesskatt som inte är avdragsgill oavsett om det är en svensk företagare eller en beskattningsbar person i ett annat land som är säljare.

I några fall kan dock återbetalningsrätt ändå finnas. Det gäller t.ex. tillhandahållanden av nya transportmedel som undantas enligt artikel 283 i mervärdesskattedirektivet och för dessa transaktioner medges återbetalning i 10 kap. 11 a § ML.

Mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser tillämpas även vid omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § ML. Omvänd skattskyldighet finns vid ett antal olika omsättningar av varor och tjänster. Om en beskattningsbar person förvärvar sådana varor eller tjänster omfattas de inte av skattebefrielsen. Det beror på att det endast är den beskattningsbara personens egna omsättningar som kan omfattas av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning.

Den beskattningsbara personen har då inte någon avdragsrätt för den utgående skatt som betalat vid förvärven. Genom detta uppnås således att en beskattningsbar persons förvärv kommer att belastas med mervärdesskatt som inte är avdragsgill.

En beskattningsbar person ges genom förslaget möjlighet att omfattas av skattebefrielse. Det är även möjligt att välja att tillämpa mervärdesskattelagens allmänna regler. En beskattningsbar person kan även i övrigt, beroende på verksamhetens omfattning, övergå från att tillämpa reglerna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning till att tillämpa mervärdesskattelagens allmänna regler och vice versa. Reglerna innebär därför att avdragsrätten för ingående skatt kan komma att förändras mellan olika beskattningsår och i viss omfattning även under pågående beskattningsår. Reglerna om jämkning av ingående skatt kan bli aktuella.

Jämkning av avdrag för ingående skatt regleras i artikel 184–192 i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 192 i mervärdesskattedirektivet framgår att om en beskattningsbar person övergår från att beskattas på vanligt sätt till att beskattas enligt en särskild ordning eller omvänt, får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att den beskattningsbara personen inte ska otillbörligen gynnas eller missgynnas. En övergång från beskattning till skattebefrielse och omvänt medför att det inträffar en sådan förändring i de faktorer som bestämt avdragsrätten att jämkning ska ske enligt artikel 184.1 i mervärdesskattedirektivet.

Jämkning ska ske successivt under en korrigeringsperiod. Korrigeringsperioden avseende fastigheter är tio år och avseende övriga investeringsvaror fem år (8 a kap. 6 §). För att den beskattningsbara personen ska kunna jämkas avdrag för ingående skatt krävs därmed att denne under återstoden av korrigeringsperioden (dvs. under den period under vilken jämkningen ska pågå) måste vara såväl registrerad till som redovisa mervärdesskatt. När det gäller den jämkning som ska ske vid övergången från skattebefrielse enligt 9 d kap. till beskattning medför detta inte någon ökad administrativ börda eftersom den

² I beloppet 90 000 inräknas inte förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor eftersom dessa varor, enligt vad som anförts ovan, alltid ska beskattas utan att hänsyn tas till någon beloppsgräns.

beskattningsbara personen genom registreringen kommer att omfattas av redovisningsskyldigheten. I dessa fall kan således jämkningen utan olägenheter ske enligt de allmänna bestämmelserna i ML, dvs. genom årlig jämkning.

När det gäller den jämkning som kan komma ifråga vid övergången från beskattning till befrielse enligt 9 d kap. bör jämkningen dock ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. En sådan ordning medför att den beskattningsbara personen därefter inte endast pga. skyldigheten att jämka avdrag för ingående skatt behöver kvarstå som registrerad till mervärdesskatt, jfr 7 kap. 1 § 8 SFL. Jämkning vid ett enda tillfälle innebär därmed en minskad administrativ börda för de beskattningsbara personerna eftersom de efter fullgjord jämkning inte behöver vara registrerade till mervärdesskatt och kan avregistreras från mervärdesskatt. Bestämmelser om jämkning vid ett och samma tillfälle för återstoden av korrigeringstiden kan införas enligt artikel 192 i mervärdesskattedirektivet och bedöms utgöra en fördel såväl för den beskattningsbara personen som för Skatteverket.

Bestämmelsen i 10 kap. 11 a § ML avseende återbetalningsrätt vid omsättning av nya transportmedel justeras i förtydligande syfte så att det ska framgå att återbetalningsrätten även omfattar beskattningsbara personer som omfattas av bestämmelserna i 9 d kap.

Förslag

Förslaget föranleder ändring av 8 kap. 9 §, 8 a kap. 4 och 7 §§ samt 10 kap. 11–11 a och 12 §§ ML.

3.7 Fakturering

Förslag: Om en beskattningsbar person omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ska mervärdesskatt inte anges på fakturan.

Skälen för förslagen: I 11 kap. ML finns regler om skyldighet att utfärda faktura, jfr artikel 220 i mervärdesskattedirektivet. Enligt 11 kap. 1 § ML ska en beskattningsbar person säkerställa att en faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person för omsättning av varor och tjänster som görs till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person. Dessutom ska faktura utfärdas vid bl.a. omsättning av nya transportmedel till privatpersoner.

I artikel 289 i mervärdesskattedirektivet anges att en beskattningsbar person som är skattebefriad inte ska ange mervärdesskatt på sina fakturor. Mervärdesskatt ska således inte anges på fakturan, enligt den föreslagna bestämmelsen i 11 kap. 9 a §.

Skatteverket bedömer att de föreslagna bestämmelserna i 9 d kap. ML är att jämställa med ett sådant undantag från skatteplikt som ska anges på fakturan enligt 11 kap. 8 § 12 ML. Detta innebär att en beskattningsbar person som omfattas av befrielsen enligt 9 d kap. på sin faktura ska ange en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i ML eller i mervärdesskattedirektivet eller en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Förslag

Förslaget föranleder införandet av 11 kap. 9 a § ML.

3.8 Förfarande

Bedömning: En beskattningsbar person som omfattas av bestämmelserna i 9 d kap. ska som utgångspunkt inte lämna mervärdesskattedeclaration, särskild skattedeclaration eller periodisk sammanställning.

Skälen för bedömningen: Mervärdesskatteförfarandet regleras i stor utsträckning i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Nedan redogörs för bestämmelserna om declaration och periodisk sammanställning. Bestämmelser om registrering redogörs för i avsnitt 3.2.

Declaraton

Enligt 26 kap. 2 § SFL ska en skattedeclaration lämnas bl.a. av den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Om mervärdesskatt ska redovisas kan det ske i en mervärdesskattedeclaration, eller i en särskild skattedeclaration, jfr 26 kap. 5 och 7 §§ SFL. En mervärdesskattedeclaration lämnas av den som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt. En särskild skattedeclaration ska lämnas av den som inte är eller ska var registrerad till mervärdesskatt, men som ändå ska redovisa mervärdesskatt för en viss transaktion, t.ex. vid förvärv av ett nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor. Detta innebär att en beskattningsbar person som omfattas av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning enligt 9 d kap. i de flesta fall inte kommer att behöva lämna en mervärdesskattedeclaration, vilket innebär en minskad administrativ kostnad såväl för företaget som för Skatteverket.

Periodisk sammanställning

Den som är registrerad till mervärdesskatt eller som är skyldig att anmäla sig för registrering, är enligt 35 kap. 2 § SFL skyldig att lämna en periodisk sammanställning. Denna ska innehålla uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar avseende varor som transporteras mellan EU-länder. Vidare ska den innehålla uppgift om 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. Uppgift ska lämnas för varje kalendermånad (om enbart varor eller om både varor och tjänster) eller kalenderkvartal (om enbart tjänster) på fastställt formulär.

Den som omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning kommer som utgångspunkt inte att omfattas av kravet på registrering och därmed inte heller av anmälningskyldigheten. I den mån som den beskattningsbara personen omsätter tjänster till andra beskattningsbara personer i andra EU-länder är emellertid den beskattningsbara personen skyldig att vara registrerad enligt 7 kap. 1 § 7 SFL. En sådan beskattningsbar person kommer även att behöva inge periodisk sammanställning.

3.9 Kontroll och uppföljning

Bedömning: Skatteverket gör bedömningen att ett eventuellt utnyttjande av reglerna på ett icke avsett sätt inte riskerar att förekomma av någon mera betydande omfattning. Det finns dock anledning att följa utvecklingen inom detta område.

Skälen för bedömningen: Konkurrensneutralitetsskäl och även förenklingsskäl talar för att alla beskattningsbara personer bör behandlas lika. De länder som infört skattebefrielse enligt den särskilda ordningen för små företag i mervärdesskattedirektivet synes också ha utformat systemen på detta sätt. Av artikel 282 i mervärdesskattedirektivet framgår att skattebefrielse ska vara tillämplig på leveranser och varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag. Det innebär således att skattebefrielsen gäller den beskattningsbara personen som sådan och samtliga aktiviteter som denne bedriver om dessa inte uttryckligen undantas från skattebefrielsen. Någon möjlighet att befria endast en viss del av en beskattningsbar persons samlade aktiviteter finns således inte. Detta innebär att den som väljer att kvarstå som eller ansöker om att bli skattskyldig trots att omsättningsgränsen inte uppnås måste ta ut och redovisa skatt för alla omsättningar om förutsättningarna för beskattning är uppfyllda.

Förslaget innebär att en gräns för skattebefrielse vid omsättning på maximalt 30 000 kronor för innevarande beskattningsår införs. Med hänsyn till beloppets storlek gör Skatteverket bedömningen att ett eventuellt utnyttjande av reglerna på ett icke avsett sätt inte riskerar att förekomma av någon mera betydande omfattning. Det finns dock anledning att följa utvecklingen inom detta område.

3.10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Förslagen träder i kraft den 1 januari 2017. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Skälen för förslagen: Ändringarna i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, innebär att en skattebefrielse för beskattningsbara personer med omsättning under 30 000 kronor införs. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

4 Konsekvensanalys

4.1 Offentligfinansiella effekter

De statsfinansiella effekterna av 30 000 kronor i omsättningsgräns

Förslaget att införa en omsättningsgräns på 30 000 kronor för mervärdesskatt förväntas leda till att ca 73 000 företag väljer att inte redovisa mervärdesskatt. Den statsfinansiella effekten i form av minskade inkomster från mervärdesskatt beräknas uppgå till ca 277 miljoner kronor.

Effekter vid högre eller lägre omsättningsgränser

Skatteverket har beräknat effekterna för antalet företag som kan omfattas av bestämmelserna om skattebefrielse och nettokostnaden för staten i form av skattebortfall vid de alternativa omsättningsgränserna 10 000 kronor, 20 000 kronor, 50 000 kronor och 90 000 kronor.

Vid en omsättningsgräns om 10 000 kronor minskar antalet beskattningsbara personer som förväntas välja att omfattas av bestämmelserna från ca 73 000 till ca 32 000, samtidigt som den statsfinansiella effekten i form av minskade inkomster från mervärdesskatt beräknas minska från ca 277 miljoner kronor till ca 150 miljoner kronor.

Vid en omsättningsgräns om 20 000 kronor minskar antalet beskattningsbara personer som förväntas välja att omfattas av bestämmelserna från ca 73 000 till ca 54 000, samtidigt som den statsfinansiella effekten i form av minskade inkomster från mervärdesskatt beräknas minska från ca 277 miljoner kronor till ca 205 miljoner kronor.

Vid en omsättningsgräns om 50 000 kronor ökar antalet beskattningsbara personer som förväntas välja att omfattas av bestämmelserna från ca 73 000 till ca 104 000, samtidigt som den statsfinansiella effekten i form av minskade inkomster från mervärdesskatt beräknas öka från ca 277 miljoner kronor till ca 457 miljoner kronor.

Vid en omsättningsgräns om 90 000 kronor ökar antalet beskattningsbara personer som förväntas välja att omfattas av bestämmelserna från ca 73 000 till ca 147 000, samtidigt som den statsfinansiella effekten i form av minskade inkomster från mervärdesskatt beräknas öka från ca 277 miljoner kronor till ca 900 miljoner kronor.

4.2 Effekter för myndigheter och domstolar

Effekter för Skatteverket

Införandet av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning medför att Skatteverket kommer att hantera ett nytt inslag i mervärdesskattesystemet. Skatteverket uppskattar att verkets kostnader i samband med införandet av bestämmelserna uppgår till ca 60 miljoner kronor. Av denna kostnad avser ca 4,5 miljoner kronor uppdatering av broschyrer och annat informationsmaterial samt kostnader för att informera och svara på frågor om de nya reglerna. I samband med att reglerna införs kommer Skatteverket under en övergångsperiod få en ökad mängd ärenden avseende ansökningar om avregistrering från mervärdesskatt. Kostnaden för

handläggningen av avregistreringsärenden uppskattas till ca 55 miljoner kronor.

När bestämmelserna har införts kommer Skatteverket inte att behöva hantera deklARATIONER som ska avlämnas av beskattningsbara personer med lägre omsättning än 30 000 kronor per år och som väljer att omfattas av bestämmelserna. Kostnadsbesparingen för Skatteverket genom att inte behöva hantera registreringar och deklARATIONER för dessa beskattningsbara personer beräknas till ca 8,8 miljoner kronor per år.

Sammantaget bedömer utredningen att förslagen på sikt leder till en lägre belastning på skatteadministrationen, även om den inledningsvis kommer att öka något.

Effekter för domstolarna

Effekten för de allmänna förvaltningsdomstolarna av ett införande av skattebefrielse för mervärdesskatt för beskattningsbar person bedöms som marginell. Antalet ärenden som kan komma att överklagas till domstol bedöms endast öka marginellt eftersom endast 73 000 (ca 7,6 procent) av alla beskattningsbara personerna av de beskattningsbara personerna förväntas utnyttja de nya reglerna. Den del av dessa personer som har en högre ingående mervärdesskatt än utgående mervärdesskatt kan även fortsättningsvis vara registrerade till mervärdesskatt vilket innebär att bestämmelserna inte medför någon försämring för dessa personer.

Tröghetsregeln innebär att en beskattningsbar person inte har möjlighet att gå in och ur mervärdesskattesystemet enligt vad som passar bäst. Denna bestämmelse kan därmed leda till att beskattningsbara personer som inte blir registrerade, eller som nekas avregistrering, kan överklaga Skatteverkets beslut till domstol. Eftersom reglerna innehåller ett stort mått av flexibilitet i kombination med att beloppsgränsen är lågt satt, borde detta inte leda till att ett stort antal företag får ett rörelsemönster som innebär att de ibland vill vara registrerade till mervärdesskatt och ibland inte vill vara registrerade.

4.3 Effekter för företagen och hushållen

Syftet med förslaget om införande av skattebefrielse från mervärdesskatt för beskattningsbar person är att undanta små verksamheter från den administrativa bördan som en mervärdesskatteregistrering innebär. Eftersom mindre företag och andra aktörer med liten omsättning ofta inte har den ordning och den struktur som kommersiella företag har, är det en större risk att fel uppkommer i de mindre företagens redovisning, vilket också förorsakar administration i samband med utredningar och rättelser.

Omsättningsgränsen 30 000 kronor förväntas innebära att 7,6 procent av alla beskattningsbara personer inte kommer att redovisa mervärdesskatt. Beskattningsbara personer med liten omsättning, som i dag inte är registrerade till mervärdesskatt, kommer inte att vara tvungna att registrera sig förutsatt att de även i övrigt uppfyller kraven för skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. Majoriteten av företagen som omfattas av omsättningsgränsen, ca 76,7 procent, utgörs av enskild firma, handelsbolag eller dödsbon. Resterande del utgörs av aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra juridiska personer.

De företag som har en högre ingående mervärdesskatt än utgående mervärdesskatt, och företag som ska redovisa utgående mervärdesskatt på grund av omvänd skattskyldighet, förväntas inte tillämpa bestämmelserna.

Vid högre omsättningsgräns kan en del kommersiella företag sannolikt välja att anpassa sig till bestämmelserna på ett ej avsett sätt genom att de väljer att lägga ned verksamheten när omsättningsgränsen har uppnåtts och starta upp en ny verksamhet. Kommersiella företag kommer sannolikt att missgynnas vid högre omsättningsgränser, eftersom de får konkurrera med verksamheter av hobbykaraktär som inte behöver ta ut mervärdesskatt.

Syftet med förslaget är att minska den administrativa bördan för beskattningsbara personer med liten omsättning. Förslaget förväntas förbättra förutsättningarna t.ex. för mikroproducenter av el, privatpersoner som använder privat tomtmark för odling av grönsaker som säljs till grossist eller upplåter stallplats i ett stall på regelbunden basis, genom att deras administration underlättas av att inte behöva registrera sig för och redovisa mervärdesskatt vid liten omsättning.

Effekter om bestämmelserna inte införs

Om bestämmelserna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning inte införs måste ett stort antal beskattningsbara personer som i dag inte är registrerade till mervärdesskatt, fast de enligt reglerna borde vara det, registrera sig. Detta medför omfattande administration för Skatteverket och de beskattningsbara personerna, samtidigt som skatteintäkterna inte förväntas öka i någon större omfattning.

4.4 Övriga effekter

Förslaget förväntas ha positiva effekter för miljön eftersom mikroproducenter av el förväntas omfattas av bestämmelserna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning och därmed kan dra nytta av de förenklingar som skattebefrielsen från mervärdesskatt innebär. Om bestämmelserna inte införs ska mikroproducenter av el registreras till mervärdesskatt och lämna mervärdesskattedeklaration oavsett hur stor deras omsättning är. Den administrativa bördan som uppkommer för dessa aktörer är omfattande i förhållande till de intäkter som verksamheten genererar, och kan därför hämma utvecklingen.

Skatteverket har även övervägt vilka konsekvenser förslaget kan ha i följande avseenden:

- motverka brottslighet på beskattningsområdet,
- jämställdheten mellan kvinnor och män,
- integrationen av nyanlända,
- EU-aspekter,
- det kommunala självstyret, samt
- för sysselsättning och offentlig verksamhet i olika delar av landet.

Några konsekvenser i dessa avseenden har inte framkommit.

5 Författningskommentar

5.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

1 kap.

1 §

Paragrafen anger när mervärdesskatt ska betalas till staten. Ett tillägg införs i *andra stycket* där det sägs att bestämmelser om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning finns i 9 d kap.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.1.

3 kap.

3 §

Paragrafen anger vad som inte omfattas av undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 2 §. I *andra stycket* införs ett förtydligande där det sägs att skatteplikt inte gäller om uthyrningen sker till en beskattningsbar person som är skattebefriad enligt 9 d kap.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.6.

30 a §

Paragrafen anger när omsättning av vissa varor undantas från skatteplikt. Ett nytt *fjärde stycke* införs beträffande första stycket 1 i paragrafen. Detta görs för att undantaget i första stycket 1 inte ska gälla för en säljare som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. För en skattebefriad beskattningsbar person gäller inte undantaget för unionsintern handel som regleras i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet och som har sin motsvarighet i 3 kap. 30 a § 1 ML. Detta framgår av artikel 139.1 i direktivet. Genom det nya stycket införs en motsvarande bestämmelse för artikel 139.1 i ML. Den beskattningsbara personen kommer därför att omsätta en skattepliktig vara i Sverige. En sådan omsättning kommer att omfattas av skattebefrielsen eftersom det är fråga om den beskattningsbara personens egen omsättning inom landet.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.4.

8 kap.

9 §

Paragrafen anger i vilka fall begränsningar av avdragsrätten för ingående skatt föreligger. I paragrafen införs ett nytt *andra stycke* där det anges att den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. 1 § inte har rätt till avdrag för ingående skatt. Avdragsförbudet gäller all ingående skatt som är hänförlig till förvärv som används för omsättning inom landet. Detta innebär att skatt som den beskattningsbara personen betalat till staten för att personen i egenskap av köpare är betalningsskyldig för skatten inte heller får dras av. Det gäller skatt som den beskattningsbara personen betalat vid import, vid unionsinterna förvärv och vid förvärv av vissa tjänster för vilka betalningsskyldighet åvilar förvärvaren. Bestämmelsen motsvaras av artikel 289 i mervärdesskatte-direktivet.

För att få avdragsrätt måste den beskattningsbara personen ansöka om beskattning och dessutom få beslutet om frivillig beskattning innan inköpen görs.

I vissa fall finns dock möjlighet att dra av ingående skatt. Det gäller avseende de transaktioner som enligt 9 d kap. 2 § särskilt undantas från reglerna om skattebefrielse, dvs. omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §, se vidare författningskommentaren till 2 §. En beskattningsbar person som är skattebefriad och som säljer varor som ska transporteras till en köpare i ett annat EU-land och som finns i landet då transporten påbörjas omsätter en vara inom landet. Beskattning ska dock inte ske i mottagarlandet (jfr den omvända situationen i 2 a kap. 3 § 3). Det är således frågan om omsättningar inom landet och skattebefrielsen enligt 9 d kap. ska tillämpas, vilket i sin tur innebär att avdragsrätt saknas för ingående skatt på kostnader för dessa transaktioner.

Om den beskattningsbara personen övergår från att omfattas av bestämmelserna i 9 d kap. till att beskattas enligt de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen inträder en rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv därefter. Detta medför följande. Om en vara för vilken den ingående skatten vid förvärvet inte varit avdragsgill omsätts efter det att den beskattningsbara personen inte längre omfattas av skattebefrielse, uppkommer inte någon avdragsrätt. För att avdragsrätt ska uppkomma krävs antingen att den beskattningsbara personen begär att få bli beskattad hos Skatteverket och blir registrerad till mervärdesskatt, eller att den beskattningsbara personen innan förvärvet av varan börjar ta ut skatt eftersom personen gör bedömningen att hans omsättningar under året kommer att överstiga 30 000 kronor. Om varan avser en investeringsvara har emellertid den beskattningsbara personen som övergår till att vara beskattad rätt till jämkning av den ingående skatt som denne har betalat under den tid personen varit befriad, se vidare 8 a kap. 4 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.6.

8 a kap.

4 §

Första stycket justeras genom att två nya punkter, 7 och 8, läggs till. I bestämmelsen i punkt 7 föreskrivs en rättighet att jämka ingående skatt när en beskattningsbar person övergår från att vara befriad till att bli beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen. I bestämmelsen i punkten 8 föreskrivs en skyldighet att jämka när en beskattningsbar person övergår från att vara beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen till att bli skattebefriad enligt 9 d kap. Bestämmelsen motsvaras av artikel 187 och 192 i mervärdesskattedirektivet.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.6.

7 §

Paragrafen anger hur jämkning ska ske. Ett nytt *tredje stycke* införs i paragrafen. Av tredje stycket framgår att jämkning ska ske vid ett tillfälle och avse återstoden av korrigerings tiden när en beskattningsbar person övergår från att vara beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen till att vara befriad enligt 9 d kap., såvida inte det finns särskilda skäl som talar emot detta. Särskilda skäl kan till exempel vara att den jämkningsskyldige har fått försämrad betalningsförmåga på grund av sjukdom, olycksfall eller

arbetslöshet, eller om den jämkningsskyldige, utan att själv ha orsakat det, behöver extra tid på sig för att förbättra likviditet genom att kräva kunder på betalning. Om särskilda skäl enligt ovan föreligger mot jämkning vid ett enda tillfälle som avser återstoden av korrigeringstiden, ska jämkning enligt 8 a kap. 7 § första stycket i stället ske. Bestämmelsen motsvaras av artikel 187 och 192 i mervärdesskattedirektivet.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.6.

9 d kap.

1 §

Paragrafen är ny. I paragrafen klargörs att det är beskattningsbara personer som omsätter varor och tjänster inom landet som omfattas av skattebefrielsen.

I *första stycket* anges när en beskattningsbar person ska befrias från skatt. För att en beskattningsbar person ska ha rätt till befrielse får de sammanlagda ersättningarna för dennes omsättningar och beskattningsunderlagen för uttag enligt 3 § inte överstiga 30 000 kronor under innevarande beskattningsår. Därtill får omsättningen inte heller ha överstigit 30 000 kronor för något av de två senaste beskattningsåren. Vilka omsättningar som ska ingå när beloppet räknas fram framgår av 3 §. Vad som ska anses utgöra ersättning och beskattningsunderlag framgår av 7 kap. 3–4 §§.

Av *andra stycket* framgår att omsättningsgränsen justeras i motsvarande mån om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader.

Eftersom en beskattningsbar person som inte är registrerad för mervärdesskatt omfattas av skattebefrielsen utan någon ansökan, se vidare kommentaren till 4 §, krävs att denne gör en bedömning av att omsättningsgränsen kommer att understigas under innevarande beskattningsår. Vilka omständigheter som ska vägas in i denna bedömning måste avgöras från fall till fall. Om den beskattningsbara personen redan vid starten av verksamheten bedömer att omsättningsgränsen kommer att överskridas under innevarande år är bestämmelserna om skattebefrielse inte tillämpliga, och personen ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket och börja ta ut skatt. En annan omständighet av betydelse är under vilken juridisk form aktiviteterna bedrivs. Regler om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning ska enligt direktivet gälla för beskattningsbara personer. För delägare i enkla bolag och partrederier gäller i 6 kap. 2 § ML särskilda regler om skattskyldighet. Varje delägare är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Omsättningsgränsen om 30 000 kronor ska således tillämpas på varje delägare i dessa fall.

Om den beskattningsbara personen redan vid starten av verksamheten bedömer att omsättningsgränsen kommer att överskridas under innevarande år är inte bestämmelserna om skattebefrielse tillämpliga. Personen ska då anmäla sig för registrering och ta ut skatt redan vid starten av verksamheten.

Om någon som är beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen vill bli befriad krävs en ansökan till Skatteverket, se vidare kommentaren till 4 §. Bedömningen enligt ovan måste då även göras av myndigheten innan beslut om befrielse kan meddelas. Bestämmelsen motsvaras av artikel 282 och 287 i mervärdesskattedirektivet.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.1.

2 §

Paragrafen är ny. Av bestämmelsen framgår att vissa beskattningsbara personer inte får omfattas av skattebefrielsen även om villkoren i övrigt är uppfyllda. I *första stycket* anges att skattebefrielsen inte gäller beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet. Det är här fråga om beskattningsbara personer som utan att vara etablerade i Sverige ändå omsätter varor och tjänster i Sverige som ska beskattas.

Vidare är inte bestämmelserna tillämpliga på beskattningsbara personer som omfattas av vissa särordningar för beskattning. Det gäller t.ex. de som har utnyttjat möjligheten att bli frivilligt beskattade för vissa guldtransaktioner enligt 3 kap. 10 a–c § ML. Dessa beskattningsbara personer utesluts från att tillämpa skattebefrielsen på alla av sina transaktioner. En och samma person kan således inte både vara frivilligt beskattad för vissa guldtransaktioner och befriad från beskattning för t.ex. försäljning av varor som denne utför. Samma resonemang gäller de upphovsmän som frivilligt registrerat sig för omsättning av konstverk enligt 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML eller vid frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML.

Även de beskattningsbara personer för vilka omvänd skattskyldighet ska tillämpas, t.ex. avseende omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (1 kap. 2 § 4 b), vid omsättning av utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § 4 d) och för omsättning mellan beskattningsbara personer av vissa närmare angivna varor av avfall och skrot av vissa metaller (1 kap. 2 § 4 e och 1 kap. 2 § tredje stycket), måste registreras för mervärdesskatt. Detta gäller avseende all omsättning vilket innebär att dessa beskattningsbara personer inte kan tillämpa reglerna i 9 d kap. I paragrafen tydliggörs därför att den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 4 a, 4 b, 4 d och 4 e inte omfattas av bestämmelserna i 9 d kap.

I *andra stycket* anges att omsättning av nya transportmedel till andra EU-länder som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § inte omfattas av skattebefrielsen. Bestämmelsen motsvarar artikel 283 i mervärdesskattedirektivet. Denna slags omsättning kan den beskattningsbara personen företa utan att det påverkar hans möjligheter att vara befriad från beskattning för hans övriga omsättningar och ska inte heller räknas med när omsättningsgränsen beräknas enligt 5 §, se vidare författningskommentaren till denna bestämmelse. Bestämmelsen motsvarar artikel 283 i mervärdesskattedirektivet.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.4.

3 §

Paragrafen är ny. Paragrafens *första stycke* innehåller en uppräkningslista av vilka transaktioner som ska beaktas vid beräkningen av om den i 1 § angivna omsättningsgränsen om 30 000 kronor har uppnåtts. Paragrafen motsvarar artikel 288 i mervärdesskattedirektivet.

I *första stycket 1* anges att intäkter från skattepliktiga omsättningar inom landet av varor och tjänster ska inräknas. Omsättningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar ska inte inräknas. Inte heller ska sådana skattepliktiga omsättningar som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML inräknas eftersom skattebefrielsen enligt 9 d kap. 2 § andra stycket inte ska tillämpas på sistnämnda omsättningar.

Enligt *första stycket 2* ska beskattningsunderlag för skattepliktiga omsättningar i form av uttag av varor och tjänster medräknas i beloppet. Vad som utgör beskattningsunderlag i dessa fall framgår av 7 kap. 3–4 §§.

I *första stycket 3* anges att även vissa andra undantagna omsättningar som berättigar till avdragsrätt för ingående skatt (kvalificerade undantag) ska räknas med vid beräkningen av omsättningsgränsen. Det gäller framställning av tidskrifter för ideella föreningar och tjänster som har samband med sådan framställning enligt 3 kap. 19 § 2, läkemedel till sjukhus och receptbelagda läkemedel enligt 3 kap. 23 § 2, flygbensin och flygfotogen enligt 3 kap. 23 § 4, guld till Sveriges riksbank enligt 3 kap. 23 § 7 samt överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. enligt 3 kap. 26 a §. Vidare ska vissa undantag som avser vissa skepp, fartyg och luftfartyg enligt 3 kap. 21 och 22 §§ räknas in. Undantaget avser såväl omsättning av sådana skepp, fartyg och luftfartyg som omfattas av reglerna samt omsättning av vissa varor och tjänster med anknytning till dessa fartyg. Det kan exempelvis gälla omsättning av bränsle och proviant samt tjänster avseende reparation, underhåll och uthyrning. Även förmedling av sådana transaktioner som nu nämnts omfattas av skattebefrielse. Reglerna innehåller också motsvarande undantag för luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell trafik mot betalning. Reglerna finns införda i 3 kap. 21–22 §§. Vad gäller bränsle finns närmaste motsvarande reglering i 5 kap. 3 a § första stycket 4. I direktivet finns motsvarande undantag för vissa skepp, fartyg och luftfartyg i artikel 148. Vidare ska medräknas sådana tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare som handlar för annans räkning som anges i 3 kap. 21 a § och som avser omsättning enligt 3 kap. 21 §.

I *första stycket 4* anges att vissa undantagna omsättningar som inte berättigar till avdragsrätt ska räknas med vid fastställandet av omsättningsbeloppet. Det gäller bank- och finansieringstjänster som undantas enligt 3 kap. 9 §, försäkringstjänster som undantas enligt 3 kap. 10 § och omsättning av fastigheter som undantas i 3 kap. 2 §.

Tjänster som har karaktär av bitransaktioner till tjänsterna ska enligt mervärdesskattedirektivet inte räknas med i beloppet. Begreppet ”tjänster som har karaktär av bitransaktioner” är unionsrättsligt och framgår dels av artikel 288 i mervärdesskattedirektivet rörande undantaget för små företag, dels av artikel 174.2.d i mervärdesskattedirektivet rörande avdragsgill andel. Om en beskattningsbar person utför en bitransaktion ska den omsättning som är hänförlig till bitransaktionen inte ingå i beräkningen av den avdragsgilla andelen vid den s.k. pro rataberäkningen enligt nämnda artikel. På motsvarande sätt ska bitransaktioner inte medräknas i beräkningen av omsättningsbeloppet enligt artikel 288 i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har i ett antal domar avseende artikel 174 som avser avdragsrätt uttolkat innebörden av uttrycket bitransaktion. EU-domstolen har bl.a. i dom den 29 oktober 2009 i mål C 174/08, NCC Construction Danmark A/S mot Skatteministeriet, EUT C 171, 5.7.2008, punkterna 10–31 uttalat att bitransaktioner är transaktioner som endast har en underordnad eller tillfällig betydelse i förhållande till företagets totala omsättning. (Jfr EU-domstolens dom den 11 juli 1996 i mål C 106/94, Régie dauphinoise, REG 1996, s. I 3695, där det anges att med bitransaktion avses inte sådana transaktioner som är en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags skattepliktiga verksamhet samt EU-domstolens dom den 6 mars 2008 i mål

C 98/07, Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S mot Skatteministeriet, EUT C 95, 28.4.2007 där det anges att med bitransaktioner avses inte tjänster som innebär en omfattande användning av skattepliktiga varor och tjänster.)

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att begreppet bitransaktioner i artikel 288 mervärdesskattedirektivet kan tolkas mot bakgrund av vad EU-domstolen anfört om tolkning av motsvarande begrepp i artikel 174. Skatteverket anser att begreppet bitransaktioner enligt artikel 288 avser sådana transaktioner som endast har en underordnad eller tillfällig betydelse i förhållande till företagets totala omsättning. Begreppet bitransaktioner enligt artikel 288 omfattar därmed inte transaktioner som är en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags skattepliktiga verksamhet eller innebär en omfattande användning av skattepliktiga varor och tjänster.

I *första stycket 5* uppräknas slutligen vissa transaktioner som enligt mervärdesskattelagen anses vara omsatta utomlands. Det är att notera att dessa transaktioner enligt direktivet anses omsatta inom landet och undantagna från beskattning. Detta är således enligt direktivet inte någon avvikelse från principen att det endast är den beskattningsbara personens omsättning inom landet som kan befrias från beskattning.

De transaktioner som ska medräknas vid bestämmandet av omsättningsgränsen är följande.

- Leverans av varor enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1 till en plats utanför EU av säljaren eller direkt utförsel av varor till en plats utanför EU ombesörjd av en speditör eller fraktförare, punkten 2 samma bestämmelse (motsvaras närmast av artikel 146.1 a i mervärdesskattedirektivet).
- En utländsk beskattningsbar person förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EU enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 (motsvaras närmast av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet).
- Leverans av varor här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land under vissa närmare angivna förutsättningar enligt 5 kap. 3 a § första stycket 8 (motsvaras närmast av artikel 147 i mervärdesskattedirektivet). Reglerna innebär att skatt betalas vid förvärvet men att denna skatt återfås vid utförseln under vissa förutsättningar.
- Tjänster som består av arbete på lös egendom enligt 5 kap. 19 § 3 om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och som därefter transporterats ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden, om denne inte är etablerad inom landet eller för någons räkning (motsvaras närmast av artikel 146.1 d i mervärdesskattedirektivet).
- Lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med export av varor från Sverige eller ett annat EU-land eller import av varor som omfattas av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering, enligt 5 kap. 19 § 2 a och 2 b (motsvaras närmast av artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet).
- Förmedling av varor eller tjänster enligt 5 kap. 19 § 4 som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses

som en omsättning utanför EU antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §. Undantaget omfattar inte sådan förmedling som omfattas av de särskilda reglerna om resebyråverksamhet (motsvaras närmast av artikel 153 i mervärdesskattedirektivet).

Det är att notera att det förhållandet att undantagna transaktioner ska räknas med vid beräkningen av omsättningsgränsen inte medför att transaktionerna i sig blir skattepliktiga. Det får endast betydelse för bedömningen om den beskattningsbara personen ska anses vara en sådan beskattningsbar person som kan omfattas av skattebefrielse.

I paragrafens *andra stycke* anges att mervärdesskatt inte ska ingå vid beräkning av omsättningsbeloppet.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.4.

4 §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att en befrielse från beskattning för beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt ska gälla utan ansökan. Det innebär att i de fall någon redan omfattas av en befrielse från beskattning – antingen på grund av att denne aldrig har varit beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen eller på grund av att denne omfattas av ett särskilt beslut om befrielse som Skatteverket har fattat – krävs inte att den beskattningsbara personen ansöker om att få fortsätta att vara befriad. Det innebär emellertid också att den beskattningsbara personen måste göra en bedömning av att denne kommer att omfattas av befrielsen även under nästkommande år. Om den beskattningsbara personen gör en felbedömning och hans omsättningar under innevarande år överstiger omsättningsgränsen ska denne börja ta ut skatt när omsättningsgränsen överskrids och får då inte någon avdragsrätt för ingående skatt på de inköp som gjorts dessförinnan.

I *andra stycket* ges förutsättningarna för att någon som redan är registrerad till mervärdesskatt ska kunna bli skattebefriad. Befrielsen gäller i dessa fall endast om Skatteverket har beslutat om detta efter ansökan. Befrielsebeslut får endast fattas om den beskattningsbara personen uppfyller förutsättningarna för befrielse enligt 1 §. Befrielsen gäller tidigast från och med dagen för beslutet.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.2.

5 §

Paragrafen är ny. I paragrafen anges att den som är befriad från beskattning har rätt att få bli beskattad även om omsättningen under året understiger det belopp som ska framräknas för omsättningen enligt 3 §. Ett beslut enligt denna paragraf ska skiljas från den situation då förutsättningarna för skattebefrielse inte längre föreligger (jfr kommentaren till 7 §). Ett sådant beslut om att den beskattningsbara personen ska tillämpa de allmänna reglerna i ML ska den beskattningsbara personen kunna få även under ett innevarande år. Det blir främst aktuellt när den beskattningsbara personen under året får vetskap om att hans omsättningar kommer att överstiga 30 000 kronor under nästkommande år, exempelvis på grund av en orderuppgång i slutet av året och personen måste göra större investeringar och inköp för att kunna möta denna orderuppgång. Avgörande av tidpunkten för registrering vid ett sådant beslut är en fråga för tillämpningen, men det bör av reciprocitetsskäl beaktas

huruvida företaget fakturerat utan mervärdesskatt och i övrigt agerat som ett skattebefriat företag.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.2.

6 §

Paragrafen är ny. I paragrafens *första stycke* regleras det fall då en beskattningsbar person har meddelats ett beslut om skattebefrielse enligt 4 § andra stycket och därefter ansöker om att få bli frivilligt beskattad enligt 5 §. Ett beslut om beskattning enligt 5 § kan i dessa fall endast medges om det gått en viss tid efter det att befrielsebeslutet meddelades. Skatteverket får inte besluta om beskattning före utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår under vilket befrielsebeslutet meddelades eller borde ha meddelats efter ansökan i den ordning som föreskrivs i 4 § andra stycket.

I *andra stycket* regleras det omvända fallet, nämligen då en beskattningsbar person har varit frivilligt beskattad men nu vill bli skattebefriad. Om den beskattningsbara personen har varit beskattad med stöd av ett beslut som Skatteverket har fattat enligt 5 § måste det även i detta fall gå en viss tid innan ett beslut om skattebefrielse får fattas. Ett beslut om befrielse får inte fattas förrän utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår då beskattningsbeslutet meddelades.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.2.

7 §

Paragrafen är ny. När omsättningen hos en skattebefriad beskattningsbar person överstiger 30 000 kronor under ett beskattningsår ska denne börja ta ut mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska tas ut från och med den faktura som innebär att omsättningsgränsen överskrids. Den beskattningsbara personen ska då också anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.3.

10 kap.

11 §

I paragrafen införs ett nytt *fjärde stycke* som motsvarar ändringen i 8 kap. 9 § men som avser begränsningar i rätten till återbetalning när den beskattningsbara personen omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. Bestämmelsen motsvaras av artikel 289 i mervärdesskattedirektivet. Skattebefrielsen omfattar endast omsättning av varor och tjänster inom landet (9 d kap. 4 §). Det innebär att den beskattningsbara personens försäljning av tjänster till en utländsk beskattningsbar person inte omfattas av skattebefrielsen. En sådan transaktion ska dock inte beskattas här. Däremot har den beskattningsbara personen rätt till återbetalning för kostnader som avser dessa tjänster i enlighet med 10 kap. 11 § tredje stycket ML. Motsvarande gäller dock inte vid försäljning av vissa varor till ett annat EU-land. En beskattningsbar person som är skattebefriad, och som säljer vissa varor som ska transporteras till köparen från Sverige och varan finns här i landet när transporten påbörjas, omsätter en skattepliktig vara i Sverige (jfr kommentaren till nytt stycke i 3 kap. 30 a §). En sådan omsättning kommer därför att omfattas av befrielsen och därmed inte medföra någon rätt till återbetalning.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.6.

11 a §

I *första stycket* tydliggörs att vid sådan omsättning av nya transportmedel som undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § föreligger rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken avdrag inte kunnat fås enligt 8 kap. eller återbetalning kunnat fås enligt övriga bestämmelser i detta kapitel. Detta gäller samtliga beskattningsbara personer vilka tillämpar 9 d kap.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.6.

12 §

Paragrafen anger när den som omfattas av 9 d kap. 1 § och omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt. Ett nytt *andra stycke* införs i paragrafen där det anges att rätt till återbetalning av ingående skatt enligt första stycket inte gäller den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. 1 § (jfr kommentar till 9 d kap. 3 § första stycket 5).

Förslaget behandlas i avsnitt 3.6.

11 kap.*9 a §*

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 289 i mervärdesskattedirektivet. I paragrafen stadgas att mervärdesskatt inte ska anges i en faktura som utfärdas enligt reglerna i 11 kap. 1 eller 7 § om den beskattningsbara personen omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. 1 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 3.7.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av den *första punkten* framgår att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas fr.o.m. ikraftträdandedatumet.

Den *andra punkten* anger att äldre bestämmelser fortfarande ska gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att äldre bestämmelser är tillämpliga då skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.