

Promemoria

Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås en teknisk justering av mervärdesskattelagen (1994:200) i syfte att underlätta tolkning och tillämpning av lagen. Förslaget innebär att begreppet ”yrkesmässig verksamhet” tas bort och ersätts med de unionsrättsliga begreppen ”beskattningsbar person” och ”ekonomisk verksamhet”. De nuvarande begreppen ”företagare” och ”näringsidkare” slopas. I vissa fall tas även begreppet ”skattskyldig” bort. De särskilda bestämmelserna om yrkesmässighet vid vissa omsättningar från fastigheter och tillhandahållande av kost åt personal slopas. Förändringar av redaktionell karaktär görs i ett antal bestämmelser, bland annat avseende offentlighetsorgan och unionsinterna förvärv av varor. Någon fullständig översyn av terminologi och struktur i mervärdesskattelagen är emellertid inte möjlig att göra inom ramen för förevarande lagstiftningsärende.

Genom förslaget uppnås en ökad formell överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. I materiellt hänseende leder mervärdesskattelagen, trots den bristande formella överensstämmelsen i den nuvarande utformningen, till i allt väsentligt samma resultat som mervärdesskattedirektivet. Förslaget torde därför kunna komma att medföra någon förändrad beskattning endast i ett fåtal fall.

Förslaget påverkar inte den mervärdesskatterättsliga behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Följdändringar föreslås i skatteförfarandelagen (2011:1244) och lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2013.

Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	3
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	3
1.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	46
1.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.....	52
2	Ärendet och dess beredning.....	55
3	Bakgrund.....	55
4	Gällande rätt.....	56
4.1	Svensk rätt.....	56
4.2	EU-rätt.....	59
5	Förslag att införa begreppet beskattningsbar person.....	63
5.1	Begreppet beskattningsbar person ersätter yrkesmässig verksamhet.....	63
5.2	Vissa andra bestämmelser om yrkesmässig verksamhet slopas.....	69
5.3	Övriga följdändringar.....	71
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	75
7	Offentligfinansiella och andra effekter.....	75
8	Författningskommentarer.....	77
8.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	77
8.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	86
8.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.....	87
Bilaga 1	Lagförslaget i Ds 2009:58.....	88
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser avseende Ds 2009:58.....	117

1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹

dels att 4 kap. 2–5 §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 4 kap. 5 § ska utgå,

dels att 1 kap. 1, 2, 2 d, 6, 9, 10, 14 och 15 §§, 2 kap. 1–3, 5, 7 och 8 §§, 2 a kap. 3, 5, 7 och 9 §§, 3 kap. 10 b, 11 a, 30 b, 30 d och 30 f §§, 4 kap. 1 och 6–8 §§, 5 kap. 2 c, 3 a, 4–7, 9–12, 15 a–17 och 19 §§, 6 a kap. 1–6 §§, 7 kap. 7 b §, 8 a kap. 11 §, 9 kap. 1 och 2 §§, 9 a kap. 1–3, 8, 9, 13 och 14 §§, 9 b kap. 1, 2 och 4–6 §§, 9 c kap. 7 §, 10 kap. 1, 2, 11, 11 c–11 f, 13 a och 13 b §§, 11 kap. 1, 3, 5, 9 och 12 §§, 11 a kap. 1 §, 13 kap. 15 a §, 19 kap. 1, 8, 22, 25, 31 och 34 §§ samt 20 kap. 1–3 §§ ska ha följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 4 kap. 1 §, 5 kap. 4 §, 10 kap. 1 § samt 19 kap. 1, 22 och 31 §§ ska ha 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 *i* en yrkesmässig verksamhet,

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 är yrkesmässig verksamhet anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

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

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. *Vem* som anses som en beskattningsbar person anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av 4 kap. 2 § 2009:1333.

² Senaste lydelse 2011:283.

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.

2 §³

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 e: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk *företagare och förvärvaren* är en *näringsidkare* eller en juridisk person som inte är *näringsidkare* men är registrerad till mervärdesskatt här: *den som förvärvar tjänsten,*

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk *beskattningsbar person: den som förvärvar tjänsten, om denne är*

– en *beskattningsbar person,*
– en juridisk person som inte är *en beskattningsbar person* men är registrerad till mervärdesskatt här, *eller*

– en *juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,*

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§, om den som omsätter varan är en utländsk *företagare* och *förvärvaren* är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§, om den som omsätter varan är en utländsk *beskattningsbar person* och *förvärvaren* är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *näringsidkare* som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *beskattningsbara personer* som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana

³ Lydelse enligt prop. 2012/13:1.

tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en *näringsidkare* som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan *näringsidkare* som tillhandahåller en *näringsidkare* som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i 4 b i denna paragraf eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *företagare* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *näringsidkare* som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf, av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

4 e. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *näringsidkare* som är eller ska

tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en *beskattningsbar person* som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan *beskattningsbar person* som tillhandahåller en *beskattningsbar person* som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i 4 b i denna paragraf eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *beskattningsbar person* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *beskattningsbara personer* som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf, av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

4 e. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *beskattningsbara personer* som är

vara registrerade till eller ska vara registrerade till
mervärdesskatt här av sådana mervärdesskatt här av sådana
varor som avses i tredje stycket: varor som avses i tredje stycket:
den som förvärvar varan, den som förvärvar varan,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som för-
värvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den
som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en unionsvara eller om varan ska förtullas i
Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att
betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen upp-
kommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull,
i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4
kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av
tillståndet.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som
kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Första stycket 4 e gäller varor som kan hänföras till följande nummer i
Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr
2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och
om Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 1 januari 2012,

1. avfall och skrot av järn eller stål; omsmältningsgöt av järn eller stål
(KN-nr som börjar med 7204),

2. avfall och skrot av koppar (KN-nr som börjar med 7404),

3. avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),

4. avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),

5. avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),

6. avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),

7. avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),

8. avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med
8101–8113), eller

9. avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska
ackumulatörer (KN-nr som börjar med 854810).

Vid omsättning av en vara eller
en tjänst som görs inom landet av
en *näringsidkare* som har ett fast
etableringsställe här ska *närings-
idkaren* vid tillämpningen av
första stycket likställas med en
utländsk *företagare*, om omsätt-
ningen görs utan medverkan av det

Vid omsättning av en vara eller
en tjänst som görs inom landet av
en *beskattningsbar person* som har
ett fast etableringsställe här ska
den beskattningsbara personen vid
tillämpningen av första stycket
likställas med en utländsk
beskattningsbar person, om

svenska etableringsstället.

omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

Med tullskuld förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. Med unionsvara förstås detsamma som gemenskapsvara i den förordningen.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

2 d §⁴

Om en utländsk företagare begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske företagarens skattskyldighet ska därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en *näringsidkare* som har ett fast etableringsställe här ska *näringsidkaren* vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk *företagare*, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

En utländsk beskattningsbar person har på begäran rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländska beskattningsbara personens skattskyldighet ska därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en *beskattningsbar person* som har ett fast etableringsställe här ska *den beskattningsbara personen* vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk *beskattningsbar person*, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

6 §

Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas *i yrkesmässig verksamhet*.

Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas.

9 §⁵

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

⁴ Senaste lydelse 2009:1333.

⁵ Senaste lydelse 2007:1376.

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

2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger *näringsidkarens* kostnad för att utföra tjänsten.

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

10 §⁶

Med export avses sådan omsättning utanför EU av varor eller tjänster som görs i en *yrkesmässig* verksamhet som bedrivs här i landet.

Med export avses sådan omsättning utanför EU av varor eller tjänster som görs i en *ekonomisk* verksamhet som bedrivs här i landet.

14 §⁷

Med beskattningsår förstås beskattningsår enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Om skatt enligt denna lag hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt inkomstskattelagen, förstås med beskattningsår

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

I ärenden om återbetalning av ingående skatt till sådan utländsk *företagare* som avses i 19 kap. 1 § första och andra styckena förstås med beskattningsår det kalenderår som ansökan om återbetalning gäller.

I ärenden om återbetalning av ingående skatt till *en* sådan utländsk *beskattningsbar person* som avses i 19 kap. 1 § första och andra styckena förstås med beskattningsår det kalenderår som ansökan om återbetalning gäller.

15 §⁸

Med utländsk *företagare* förstås en *näringsidkare* som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Med utländsk *beskattningsbar person* förstås en *beskattningsbar person* som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

2 kap.

1 §⁹

Med omsättning av vara förstås

1. att en vara överläts mot ersättning, eller
2. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§.

⁶ Senaste lydelse 2011:283.

⁷ Senaste lydelse 2009:1333.

⁸ Senaste lydelse 2001:971.

⁹ Senaste lydelse 2011:283.

En överföring av en vara till ett annat EU-land ska likställas med en omsättning av varan om

- varan transporteras av en *näringsidkare* eller för *dennes* räkning från en *yrkesmässig verksamhet* som *näringsidkaren* bedriver inom EU,
- varan transporteras av en *beskattningsbar person* eller för *dennas* räkning från en *ekonomisk verksamhet* som *den beskattningsbara personen* bedriver inom EU,
- överföringen görs för denna verksamhet, och
- överföringen ska beskattas som unionsinternt förvärv i det andra EU-landet.

Med omsättning av tjänst förstås

1. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon, eller
2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 5, 7 eller 8 §.

2 §¹⁰

Med uttag av vara förstås att *den som är skattskyldig* Med uttag av vara förstås att *en beskattningsbar person*

1. tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk eller, om inte annat följer av andra stycket, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller annars för användning för annat ändamål än den egna verksamheten, eller

2. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

Överlåtelse av varor utan ersättning anses inte som uttag, om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover och ges för den *skattskyldiges egen* verksamhet.

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

3 §

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den *skattskyldige* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Om den omsättning genom vilken den *skattskyldige* förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den *skattskyldige*, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den *beskattningsbara personen* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Om den omsättning genom vilken den *beskattningsbara personen* förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den *beskattningsbara personen*, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 §

¹⁰ Senaste lydelse 2010:1892.

5 §¹¹

Med uttag av tjänst förstås att *den skattskyldige*

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den *skattskyldige* haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den *skattskyldige* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

7 §¹²

Med uttag av tjänst förstås även att en *skattskyldig* i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som *han* innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet,

Med uttag av tjänst förstås att *en beskattningsbar person*

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den *beskattningsbara personen* haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den *beskattningsbara personen* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

¹¹ Senaste lydelse 2010:1892.

¹² Senaste lydelse 2009:1333.

om *han* både tillhandahåller tjänster åt andra (bygg-entreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Det samma gäller i fråga om tjänster som den *skattskyldige* utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om *den beskattningsbara personen* både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Det samma gäller i fråga om tjänster som den *beskattningsbara personen* utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

Första stycket gäller

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

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

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

8 §¹³

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en *yrkesmässig* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

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

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och

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

Vad som sägs i första stycket

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en *ekonomisk* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Vad som sägs i första stycket

¹³ Senaste lydelse 2009:1333.

gäller också *hyresgäst* och *bostadsrättshavare* som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på *en lägenhet* som *han* innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, *om* lägenheten innehas i en *yrkesmässig* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en *näringsidkare* som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

gäller också *hyresgäster* och *bostadsrättshavare* som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på *lägenheter* som *de* innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. *Detta gäller under förutsättning* att lägenheten innehas i en *ekonomisk* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en *beskattningsbar person* som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

2 a kap.

3 §¹⁴

En vara ska anses förvärvat enligt 2 § 1, om förvärvet avser

1. ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a §,
2. en sådan punktskattepliktig vara som anges i 1 kap. 13 b § och köparen är en *näringsidkare* eller en juridisk person som inte är *näringsidkare*, eller
3. en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en *säljare* som är *skattskyldig till* mervärdesskatt i ett annat EU-land.

Första stycket 3 avser köpare som är

1. *näringsidkare* vars verksamhet medför rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till

2. en sådan punktskattepliktig vara som anges i 1 kap. 13 b § och köparen är en *beskattningsbar person* eller en juridisk person som inte är en *beskattningsbar person*, eller
3. en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en *beskattningsbar person* som *agerar i denna egenskap* och som inte är *befriad från* mervärdesskatt enligt *bestämmelserna om små företag i artiklarna 282–292 i direktiv 2006/112/EG* i ett annat EU-land.

1. en *beskattningsbar person* som *agerar i denna egenskap* vars verksamhet medför rätt till avdrag

¹⁴ Senaste lydelse 2011:283.

återbetalning enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ av sådan skatt, eller

2. *näringsidkare* vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ eller *juridiska personer* som inte är *näringsidkare*, under förutsättning

– att det sammanlagda värdet av *hans* skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor, eller

– att köparen omfattas av ett sådant beslut som anges i 4 §.

för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ av sådan skatt, eller

2. *en beskattningsbar person* vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ eller *en juridisk person* som inte är *en beskattningsbar person*, under förutsättning

– att det sammanlagda värdet av *dennas* skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor, eller

5 §¹⁵

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 1 även i de fall transporten påbörjas utanför EU och varan därefter importerats till ett annat EU-land av förvärvaren för vidare transport till Sverige, om förvärvaren är en juridisk person som inte är *näringsidkare*.

I 10 kap. 11 b § finns bestämmelser om återbetalning i vissa fall av skatt som betalas vid import.

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 1 även i de fall transporten påbörjas utanför EU och varan därefter importerats till ett annat EU-land av förvärvaren för vidare transport till Sverige, om förvärvaren är en juridisk person som inte är *en beskattningsbar person*.

7 §¹⁶

En vara *ska* anses förvärvad enligt 2 § 3, om

– den som för över varan bedriver *yrkesmässig* verksamhet i ett annat EU-land,

– överföringen görs för *denna* verksamhet, och

– överföringen görs genom att varan transporteras från det EU-landet till Sverige av den *som bedriver verksamheten* eller för *dennes* räkning.

En vara ska inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

– den som för över varan *är en beskattningsbar person som bedriver verksamhet* i ett annat EU-land,

– överföringen görs för *dennas* verksamhet, och

– överföringen görs genom att varan transporteras från det EU-landet till Sverige av *den beskattningsbara personen* eller för *dennas* räkning.

¹⁵ Senaste lydelse 2011:283.

¹⁶ Senaste lydelse 2012:342.

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsort i ett EU-land och ankomstort i ett annat EU-land,

2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete på eller värdering av varan i Sverige, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet eller värderingen utförts, skickas tillbaka till *näringsidkaren* i det EU-land som varan ursprungligen överförts från,

2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete på eller värdering av varan i Sverige, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet eller värderingen utförts, skickas tillbaka till *den beskattningsbara personen* i det EU-land som varan ursprungligen överförts från,

3. görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet,

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, ska användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a § eller i 3 kap. 30 a §,

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4, eller

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d §.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, ska varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

9 §¹⁷

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 4, om

– den som tar i anspråk varan bedriver verksamhet *som medför skattskyldighet* här i landet,

– *han* tar i anspråk varan för ett annat ändamål än som anges i 7 § andra stycket genom att använda den för denna verksamhet efter att varan transporterats av honom eller för *hans* räkning till Sverige från ett annat EU-land, och

– varan inte härrör från en *yrkesmässig* verksamhet som *han* bedriver i det landet.

– den som tar i anspråk varan *är en beskattningsbar person som* bedriver verksamhet här i landet,

– *denne* tar i anspråk varan för ett annat ändamål än som anges i 7 § andra stycket genom att använda den för denna verksamhet efter att varan transporterats av honom eller för *dennes* räkning till Sverige från ett annat EU-land, och

– varan inte härrör från en verksamhet som *den beskattningsbara personen* bedriver i det landet.

3 kap.

10 b §

En *näringsidkare* har rätt att bli

En *beskattningsbar person* har

¹⁷ Senaste lydelse 2011:283.

skattskyldig för en omsättning som annars skulle ha undantagits enligt 10 a § första stycket om *han*

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld och omsättningen görs till en annan *näringsidkare*, eller

2. i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriellt ändamål och omsättningen avser investeringsguld enligt 1 kap. 18 § första stycket 1 och görs till en annan *näringsidkare*.

rätt att bli skattskyldig för en omsättning som annars skulle ha undantagits enligt 10 a § första stycket om *den beskattningsbara personen*

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld och omsättningen görs till en annan *beskattningsbar person*, eller

2. i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriellt ändamål och omsättningen avser investeringsguld enligt 1 kap. 18 § första stycket 1 och görs till en annan *beskattningsbar person*.

11 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som *yrkesmässig* enligt 4 kap. 8 §.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som *ekonomisk* enligt 4 kap. 8 §.

30 b §¹⁸

Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 av varor som görs av en utländsk *företagare* om

1. den utländske *företagaren* är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land,

2. förvärvet görs för en efterföljande omsättning här i landet,

3. varan sänds eller transporteras direkt till Sverige från ett annat EU-land än det där den utländske *företagaren* är registrerad till mervärdesskatt, och

4. den till vilken den efterföljande omsättningen görs är en

Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 av varor som görs av en utländsk *beskattningsbar person* om

1. den utländske *beskattningsbara personen* är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land,

2. förvärvet görs för en efterföljande omsättning här i landet,

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

4. den till vilken den efterföljande omsättningen görs är en

¹⁸ Senaste lydelse 2011:283.

näringsidkare eller en juridisk person som inte är *näringsidkare*, som är registrerad till mervärdesskatt här och som är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.

beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är *en beskattningsbar person*, som är registrerad till mervärdesskatt här och som är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.

30 d §¹⁹

Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv som görs av utländska *företagare* om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 13–13 b §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv som görs av utländska *beskattningsbara personer* om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 13–13 b §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

Från skatteplikt undantas även unionsinterna förvärv som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning skulle föreligga enligt 10 kap. 6 och 7 §§.

30 f §²⁰

Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en *skattskyldig* återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EU-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 312–325 i rådets direktiv 2006/112/EG.

Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en *beskattningsbar* återförsäljare som *agerar i denna egenskap* och omsättningen har beskattats i det EU-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 312–325 i rådets direktiv 2006/112/EG.

4 kap. Yrkesmässig verksamhet

4 kap. Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet

Vad som är yrkesmässig verksamhet

Vem som är en beskattningsbar person och vad som är ekonomisk verksamhet

1 §

En verksamhet är yrkesmässig, om den
1. utgör näringsverksamhet en-

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en

¹⁹ Senaste lydelse 2011:283.

²⁰ Senaste lydelse 2012:342.

ligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller

2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

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

6 §

Staten, ett statligt affärsverk eller en kommuns omsättning av varor eller tjänster mot ersättning utgör yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte.

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

1. led i myndighetsutövningen, eller

2. bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

7 §²¹

En omsättning som avses i 6 § utgör dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller

2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

Första stycket gäller inte om behandlingen av omsättningen

Bestämmelserna i 6 § tillämpas inte om en sådan behandling skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstoring av avfall och föroreningar

²¹ Senaste lydelse 2007:1376.

som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstoring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som yrkesmässig verksamhet även i sådana fall som avses i första stycket, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

samt avloppsrening är att anse som ekonomisk verksamhet även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

8 §

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket eller för trossamfundet enligt 14 § inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket eller för trossamfundet enligt 14 § inkomstskattelagen (1999:1229).

5 kap. 2 c §²²

Omsättning av gas genom ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, till en skattskyldig återförsäljare ska anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här för vilket varan levereras. Om återförsäljaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är varan omsatt inom landet, om

Omsättning av gas genom ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, till en beskattningsbar återförsäljare ska anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här för vilket varan levereras. Om återförsäljaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är varan omsatt inom landet, om

²² Senaste lydelse 2011:283.

återförsäljaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. återförsäljaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En vara är dock inte omsatt inom landet om den levereras till ett fast etableringsställe som återförsäljaren har utomlands.

Första och andra styckena gäller även omsättning av

1. el, eller
2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Med en *skattskyldig* återförsäljare förstås i denna paragraf en *näringsidkare* vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas eller el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

Med en *beskattningsbar* återförsäljare förstås i denna paragraf en *beskattningsbar person* vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas eller el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

3 a §²³

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EU,
2. direkt utförsel av varan till en plats utanför EU ombesörjs av en speditör eller fraktförare,
3. en utländsk *företagare* förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EU,
3. en utländsk *beskattningsbar person* förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EU,

4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,

6. det är fråga om en leverans av varor av de slag som avses i 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker,

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, under förutsättning att

- a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller

²³ Senaste lydelse 2011:283.

stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, och

b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades, eller

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, under förutsättning att

a) ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b) säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Näringsidkare

Beskattningsbar person

4 §²⁴

Vid tillämpningen av 5–19 §§ ska en

1. *näringsidkare* som även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är *yrkesmässig* enligt 4 kap. 1 eller 7 §, anses vara en *näringsidkare* för alla tjänster som *denne* förvärvar,

2. juridisk person som inte är *näringsidkare* men som är registrerad till mervärdesskatt, anses vara en *näringsidkare*.

Vid tillämpningen av 5–19 §§ ska en

1. *beskattningsbar person* som även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är *ekonomisk* enligt 4 kap., anses vara en *beskattningsbar person* för alla tjänster som *denna* förvärvar,

2. juridisk person som inte är *en beskattningsbar person* men som är registrerad till mervärdesskatt eller som skulle ha varit *en beskattningsbar person om inte*

²⁴ Senaste lydelse 2009:1333.

4 kap. 8 § varit tillämplig, anses vara en *beskattningsbar person*.

5 §²⁵

En tjänst som tillhandahålls en *näringsidkare* som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om *näringsidkaren* antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Om *näringsidkaren* varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om *näringsidkaren* är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som *näringsidkaren* har utomlands.

En tjänst som tillhandahålls en *beskattningsbar person* som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om *denna* antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Om *den beskattningsbara personen* varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om *denna* är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som *den beskattningsbara personen* har utomlands.

6 §²⁶

En tjänst som tillhandahålls någon som inte är *näringsidkare* är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om *denne* är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.

En tjänst som tillhandahålls någon som inte är *en beskattningsbar person* är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om *denna* är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

²⁵ Senaste lydelse 2009:1333.

²⁶ Senaste lydelse 2009:1333.

7 §²⁷

En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är *näringsidkare* är omsatt inom landet, om En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är *en beskattningsbar person* är omsatt inom landet, om

1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag.

9 §²⁸

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en *näringsidkare*. Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en *beskattningsbar person*.

Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet.

10 §²⁹

En unionsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är *näringsidkare* är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige. En unionsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är *en beskattningsbar person* är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med unionsintern varutransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorterna är belägna i två skilda EU-länder.

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

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

11 §³⁰

Tjänster som tillhandahålls någon som inte är *näringsidkare* i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten. Tjänster som tillhandahålls någon som inte är *en beskattningsbar person* i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller en aktivitet som är

²⁷ Senaste lydelse 2009:1333.

²⁸ Senaste lydelse 2010:1892.

²⁹ Senaste lydelse 2011:283.

³⁰ Senaste lydelse 2009:1341.

1. kulturell,
2. konstnärlig,
3. idrottslig,
4. vetenskaplig,
5. pedagogisk,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.

11 a §³¹

En tjänst i form av tillträde till evenemang som anges i andra stycket och tillhandahålls en *näringsidkare* är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

En tjänst i form av tillträde till evenemang som anges i andra stycket och tillhandahålls en *beskattningsbar person* är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Första stycket gäller evenemang som är

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

12 §³²

Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon som inte är *näringsidkare*, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom.

Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon som inte är *en beskattningsbar person*, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom.

15 a §³³

En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än som anges i 15 § och förvärfvas av någon som inte är *näringsidkare* är omsatt inom landet, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller

En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än *sådan* som anges i 15 § och förvärfvas av någon som inte är *en beskattningsbar person* är omsatt inom landet, om förvärvaren är

³¹ Senaste lydelse 2009:1341.

³² Senaste lydelse 2009:1333.

³³ Senaste lydelse 2011:298.

stadigvarande vistas i Sverige. etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En uthyrningstjänst enligt första stycket är dock omsatt utomlands, om

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

15 b §³⁴

En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än som anges i 15 § är omsatt inom landet, om

1. den tillhandahålls någon som inte är *näringsidkare*,
2. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren av tjänsten i Sverige, och
3. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.

16 §³⁵

Tjänster som anges i 18 § och som tillhandahålls från ett land utanför EU och som förvärfvas av någon som inte är en *näringsidkare*, är omsatta inom landet om tjänsterna

1. förvärfvas här eller i fråga om tjänster som anges i 18 § 12 förvärfvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller
2. förvärfvas av någon som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land eller i ett land utanför EU samt utgör sådana tjänster som anges i 18 § 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

17 §³⁶

Tjänster som anges i 18 § 1–11, 13 och 14 och som förvärfvas i ett land utanför EU av någon som inte är en *näringsidkare* i det landet, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.

Tjänster som anges i 18 § 12 och

Tjänster som anges i 18 § 1–11, 13 och 14 och som förvärfvas i ett land utanför EU av någon som inte är en *beskattningsbar person* i det landet, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.

Tjänster som anges i 18 § 12 och

³⁴ Senaste lydelse 2009:1345.

³⁵ Senaste lydelse 2011:283.

³⁶ Senaste lydelse 2011:283.

<p>som förvärfvas av någon som inte är <i>näringsidkare</i> och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.</p>	<p>som förvärfvas av någon som inte är <i>en beskattningsbar person</i> och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.</p>
---	---

19 §³⁷

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som omsättning utomlands när det är fråga om

1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,

2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med

a) export av varor från Sverige eller ett annat EU-land,

b) import av varor som omfattas av

– 9 c kap. 1 §, eller

– ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,

c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varorna

– förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unions-transitering enligt unionens tullbestämmelser, om varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller

– när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller

d) införsel av varor till ett annat EU-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,

3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning,

4. förmedling av varor eller tjänster 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 §, och

5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en *näringsidkare* och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt

5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en *beskattningsbar person* och den uteslutande nyttjas eller på annat

³⁷ Senaste lydelse 2011:283.

6 a kap.

1 §

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera *näringsidkare*, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda *näringsidkare* (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet *skall* anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera *beskattningsbara personer*, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda *beskattningsbar person* (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet *ska* anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.

2 §³⁸

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. *näringsidkare* som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. *näringsidkare* med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla *näringsidkare* som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

3. *näringsidkare* som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en *näringsidkares* fasta etableringsställe i Sverige.

Näringsidkare som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

1. *beskattningsbara personer* som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. *beskattningsbara personer* med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla *beskattningsbara personer* som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

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

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en *beskattningsbar persons* fasta etableringsställe i Sverige.

Beskattningsbara personer som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mer-

³⁸ Senaste lydelse 2009:1333.

värdesskattegrupp.

3 §

En mervärdesskattegrupp får endast avse *näringsidkare* som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

En mervärdesskattegrupp får endast avse *beskattningsbara personer* som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

4 §³⁹

En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag Skatteverket beslutar att *näringsidkarna skall* registreras som en sådan grupp (gruppregistrering), eller den senare dag som Skatteverket därvid bestämmer. Av beslutet *skall* framgå vem Skatteverket utsett som huvudman för gruppen.

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

Till grupp-huvudman *skall* utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den *näringsidkare* i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en *näringsidkare* som är kommittentföretag.

Till grupp-huvudman *ska* utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den *beskattningsbara person* i mervärdesskattegruppen som de övriga beskattningsbara personerna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en *beskattningsbar person* som är kommittentföretag.

5 §⁴⁰

Om Skatteverket beslutar om detta får nya *näringsidkare* inträda i gruppen, *näringsidkare* utträda ur gruppen eller grupp-huvudmannen bytas ut.

Om Skatteverket beslutar om detta får nya *beskattningsbara personer* inträda i gruppen, *beskattningsbara personer* utträda ur gruppen eller grupp-huvudmannen bytas ut.

Gruppregistreringen består till dess att Skatteverket har beslutat att den *skall* upphöra.

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

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

³⁹ Senaste lydelse 2003:659.

⁴⁰ Senaste lydelse 2003:659.

6 §⁴¹

Skatteverket *skall* besluta om gruppregistrering enligt 4 §, eller om ändring eller avregistrering enligt 5 §, om berörda *näringsidkare* ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut.

Skatteverket *ska* besluta om gruppregistrering enligt 4 §, eller om ändring eller avregistrering enligt 5 §, om berörda *beskattningsbara personer* ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut.

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

7 kap.

7 b §⁴²

För *näringsidkare* som har sin redovisning i euro gäller, i stället för vad som anges i 7 a §, att när uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro ska omräkning göras till euro. Omräkningen ska i övrigt göras på det sätt som följer av 7 a §.

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

För *beskattningsbara personer* som har sin redovisning i euro gäller, i stället för vad som anges i 7 a §, att när uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro ska omräkning göras till euro. Omräkningen ska i övrigt göras på det sätt som följer av 7 a §.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till svenska kronor. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk *beskattningsbar person* som har sin redovisning i euro.

8 a kap.

11 §⁴³

Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

När en *näringsidkare* inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen

När en *beskattningsbar person* inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar

⁴¹ Senaste lydelse 2003:659.

⁴² Senaste lydelse 2012:342.

⁴³ Senaste lydelse 2009:1333.

dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en *näringsidkare* utträder ur en sådan grupp övertar *näringsidkaren* gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till *näringsidkarens* investeringsvaror.

gruppen *dennas* rättighet och skyldighet att jämka. När en *beskattningsbar person* utträder ur en sådan grupp övertar *den beskattningsbara personen* gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till *den beskattningsbara personens* investeringsvaror.

9 kap.

1 §⁴⁴

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast om Skatteverket har beslutat om detta efter ansökan (frivillig skattskyldighet). En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättsinnehavare, ett konkursbo eller av en sådan gruppchef som avses i 6 a kap. 4 §.

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som *skall* omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en *näringsidkare* som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § *skall* ansökan göras av gruppchefen med samtycke av den *näringsidkare* i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den *näringsidkare* som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren visar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget *skall* vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som *ska* omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en *beskattningsbar person* som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § *ska* ansökan göras av gruppchefen med samtycke av den *beskattningsbara person* i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den *beskattningsbara person* som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren visar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget *ska* vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

2 §⁴⁵

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan

⁴⁴ Senaste lydelse 2003:659.

⁴⁵ Senaste lydelse 2003:659.

skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.

Om den fastighet som *skall* omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en *näringsidkare* som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § *skall* ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av *näringsidkaren*.

Om den fastighet som *ska* omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en *beskattningsbar person* som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § *ska* ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av *den beskattningsbara personen*.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

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

9 a kap.

1 §⁴⁶

Detta kapitel tillämpas vid en *skattskyldig* återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EU av

1. någon *annan än* en *näringsidkare*,
2. en *näringsidkare* som ska redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land,
3. en *näringsidkare* vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land,
4. en *näringsidkare* som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller
5. en *näringsidkare* i ett annat EU-land om *näringsidkarens* omsättning *understiger gränsen för redovisningsskyldighet* i det landet

Detta kapitel tillämpas vid en *beskattningsbar* återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EU av

1. någon *som inte är* en *beskattningsbar person*,
2. en *beskattningsbar person* som ska redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land,
3. en *beskattningsbar person* vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land,
4. en *beskattningsbar person* som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller
5. en *beskattningsbar person* i ett annat EU-land om *den beskattningsbara personens* omsättning *omfattas av befrielse från mer-*

⁴⁶ Senaste lydelse 2011:283.

och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos *honom*.

*värde*skatt enligt bestämmelserna om små företag i artiklarna 282–292 i direktiv 2006/112/EG i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos *den beskattningsbara personen*.

Detta kapitel omfattar inte omsättning av sådana transportmedel som har förvärvats enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1.

2 §⁴⁷

Om en *skattskyldig* återförsäljare begär det *skall* Skatteverket besluta att återförsäljaren *skall* tillämpa detta kapitel vid försäljning av

Om en *beskattningsbar* återförsäljare begär det *ska* Skatteverket besluta att återförsäljaren *ska* tillämpa detta kapitel vid försäljning av

1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Ett beslut enligt första stycket gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

3 §

Utan hinder av 1 § eller ett beslut som avses i 2 § får en *skattskyldig* återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en omsättning som annars skulle omfattas av bestämmelserna i detta kapitel.

Utan hinder av 1 § eller ett beslut som avses i 2 § får en *beskattningsbar* återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en omsättning som annars skulle omfattas av bestämmelserna i detta kapitel.

8 §

Med *skattskyldig* återförsäljare förstås en *skattskyldig* person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Med *beskattningsbar* återförsäljare förstås en *beskattningsbar* person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Första stycket gäller även om den *skattskyldiga* personen handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision *skall* betalas vid köp eller försäljning.

Första stycket gäller även om den *beskattningsbara* personen handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision *ska* betalas vid köp eller försäljning.

⁴⁷ Senaste lydelse 2003:659.

9 §

Vid sådan omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 1 eller 2 § utgörs beskattningsunderlaget av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen.

Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan en varas försäljningspris och varans inköpspris, om inte annat följer av 11 §.

Har en *näringsidkare* själv importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter *skall* som inköpspris anses beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av den mervärdesskatt som hänför sig till importen.

Har en *beskattningsbar återförsäljare* själv importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter *ska* som inköpspris anses beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av den mervärdesskatt som hänför sig till importen.

13 §⁴⁸

Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från en *skattskyldig* återförsäljare vars omsättning av varorna beskattas enligt detta kapitel eller motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.

Vid sådan omsättning av varor som beskattas enligt detta kapitel får en *skattskyldig* återförsäljare inte göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller
2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från en *beskattningsbar* återförsäljare vars omsättning av varorna beskattas enligt detta kapitel eller motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.

Vid sådan omsättning av varor som beskattas enligt detta kapitel får en *beskattningsbar* återförsäljare inte göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller
2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

14 §

Om en *skattskyldig* återförsäljare har valt att enligt 3 § tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på omsättning som annars skulle ha omfattats av detta kapitel, *skall* den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av varorna dras av för den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren när det är fråga om

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

Om en *beskattningsbar* återförsäljare har valt att enligt 3 § tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på omsättning som annars skulle ha omfattats av detta kapitel, *ska* den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av varorna dras av för den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren när det är fråga om

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

⁴⁸ Senaste lydelse 2011:283.

2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

9 b kap.

1 §

Detta kapitel tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra *näringsidkare* eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär *skall* anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

Med resebyrå avses även researrangör.

Detta kapitel tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra *beskattningsbara* personer eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär *ska* anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

2 §

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av resebyråns marginal.

Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra *näringsidkare* och som kommer resenären direkt till godo.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget *skall* resebyråns kompensation för skatt enligt denna lag inte räknas in i ersättningen.

Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra *beskattningsbara personer* och som kommer resenären direkt till godo.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget *ska* resebyråns kompensation för skatt enligt denna lag inte räknas in i ersättningen.

4 §⁴⁹

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tillhandahållandet görs, om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan *näringsidkare* tillhandahållit resebyrån utanför EU, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan *beskattningsbar person* tillhandahållit resebyrån utanför EU, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap.

⁴⁹ Senaste lydelse 2011:283.

Om förvärven avser varor och tjänster som den *andre näringsidkaren* tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EU, gäller bestämmelserna i 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EU.

19 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den *andra beskattningsbara personen* tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EU, gäller bestämmelserna i 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EU.

5 §⁵⁰

Om mervärdesskatt *skall* redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, får resebyrån underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

Om köparen av resetjänsten är en *näringsidkare* erinras dock om vad som i de allmänna bestämmelserna i denna lag *föreskrivs* om en fakturas innehåll för rätten till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

Om mervärdesskatt *ska* redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, får resebyrån underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

Om köparen av resetjänsten är en *beskattningsbar person* gäller de allmänna bestämmelserna i denna lag om en fakturas innehåll för rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

6 §

Om resenären är en *näringsidkare* vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får resebyrån i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en sådan omsättning som omfattas av detta kapitel.

Om resenären är en *beskattningsbar person* vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får resebyrån i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en sådan omsättning som omfattas av detta kapitel.

9 c kap.

7 §

Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och som *yrkesmässigt* i större omfattning lagrar sådana varor som avses i 3 § 2.

Upplagshavarens lagring av varor *skall* äga rum i godkänt

Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och som i *egenskap av beskattningsbar person* i större omfattning lagrar sådana varor som avses i 3 § 2.

Upplagshavarens lagring av varor *ska* äga rum i godkänt

⁵⁰ Senaste lydelse 2003:1134.

10 kap.**Återbetalning till utländska företagare** **Återbetalning till utländska beskattningsbara personer**1 §⁵¹

En utländsk *företagare* har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

En utländsk *beskattningsbar person* har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,
 2. omsättningen, i det fall den görs inom EU, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och
 3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet.
- Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

2 §⁵²

En utländsk *företagare* som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import av den förmedlade varan eller tjänsten endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt.

En utländsk *beskattningsbar person* som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import av den förmedlade varan eller tjänsten endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt.

I andra fall än som avses i 1 § andra stycket ger ingående skatt som avser förvärv eller import av en vara inte rätt till återbetalning, om varan förvärvas eller förs in för att inom landet levereras till en köpare.

I 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till återbetalning av ingående skatt.

11 §⁵³

Den som i en *yrkesmässig* verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till

Den som i en *ekonomisk* verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till

⁵¹ Senaste lydelse 2011:283.

⁵² Senaste lydelse 2001:971.

⁵³ Senaste lydelse 2011:283.

återbetalning av ingående skatt för vilken han 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 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 *näringsidkare* som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om *näringsidkaren* saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. förvärvaren inte är en *näringsidkare* och han 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 §.

återbetalning av ingående skatt för vilken han 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 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, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. förvärvaren inte är en *beskattningsbar person* och han 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 §.

11 c §

Vid omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *näringsidkare* rätt till återbetalning av ingående skatt som avser

1. förvärv av investeringsguld om den som omsätter investeringsguldet till *honom* är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §,

Vid omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *beskattningsbar person* rätt till återbetalning av ingående skatt som avser

1. förvärv av investeringsguld om den som omsätter investeringsguldet till *den beskattningsbara personen* är skattskyldig enligt

2. förvärv eller import av annat guld än investeringsguld som där- efter av *näringsidkaren* eller för *hans* räkning omvandlas till investeringsguld, eller

3 kap. 10 b §,

2. förvärv eller import av annat guld än investeringsguld som där- efter av *den beskattningsbara personen* eller för *den beskattningsbara personens* räkning omvandlas till investeringsguld, eller

3. förvärv av tjänster som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt på guld, inbegripet investeringsguld.

11 d §

Vid omsättning som är undan- tagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *näringsidkare*, som framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld, rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor eller tjänster som är knutna till framställningen eller omvand- lingen av guld, som om omsättningen hade varit skatte- pliktig.

Vid omsättning som är undan- tagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *beskattningsbar person*, som framställer invest- ringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld, rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor eller tjänster som är knutna till framställningen eller omvandlingen av guld, som om omsättningen hade varit skatte- pliktig.

11 e §⁵⁴

Andra än utländska *företagare* har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b, 4 d eller 4 e om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Andra än utländska *beskatt- ningsbara personer* har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b, 4 d eller 4 e om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

11 f §⁵⁵

En *näringsidkare* som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk *företagare* har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken

En *beskattningsbar person* som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk *beskatt- ningsbar person* har rätt till åter- betalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom

⁵⁴ Lydelse enligt prop. 2012/13:1.

⁵⁵ Senaste lydelse 2009:1333.

förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c.

landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c.

13 a §⁵⁶

Om en utländsk *företagare* som omfattas av 19 kap. 1 § utför både transaktioner som medför och inte medför rätt till avdrag av ingående skatt i EU-landet där *denne* är etablerad, omfattar rätten till återbetalning enligt 10 kap. 1, 11 eller 12 § enbart sådan skatt som hänför sig till transaktionerna som medför avdragsrätt i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i rådets direktiv 2006/112/EG i etableringslandet.

Om en utländsk *beskattningsbar person* som omfattas av 19 kap. 1 § utför både transaktioner som medför och inte medför rätt till avdrag av ingående skatt i EU-landet där *denna* är etablerad, omfattar rätten till återbetalning enligt 10 kap. 1, 11 eller 12 § enbart sådan skatt som hänför sig till transaktionerna som medför avdragsrätt i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i rådets direktiv 2006/112/EG i etableringslandet.

13 b §⁵⁷

En utländsk *företagares* rätt till återbetalning enligt detta kapitel gäller inte belopp som betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling

En utländsk *beskattningsbar persons* rätt till återbetalning enligt detta kapitel gäller inte belopp som betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling

1. utan att vara sådan skatt enligt denna lag,
2. om beloppet hänför sig till en omsättning av varor som enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 eller 2 eller andra eller fjärde stycket är undantagen från skatteplikt, eller
3. om beloppet hänför sig till en omsättning utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3.

11 kap.

1 §⁵⁸

Varje *näringsidkare* ska säkerställa att faktura utfärdas av *honom* själv eller i *hans* namn och för *hans* räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan *näringsidkare* eller till en juridisk person som inte är *näringsidkare*.

Varje *beskattningsbar person* ska säkerställa att faktura utfärdas av *den beskattningsbara personen* själv eller i *dennas* namn och för *dennas* räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan *beskattningsbar person* eller till en juridisk person som inte är en *beskattningsbar person*.

⁵⁶ Senaste lydelse 2011:283.

⁵⁷ Senaste lydelse 2009:1333.

⁵⁸ Senaste lydelse 2012:342.

Varje *näringsidkare* ska även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning av
– nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket till en privatperson,
– vara enligt 5 kap. 2 § första stycket 4 till en köpare i Sverige, eller
– bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.

3 §⁵⁹

Varje *näringsidkare* ska säkerställa att faktura utfärdas av *honom* själv eller i *hans* namn och för *hans* räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar i förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till *honom* för en sådan omsättning som avses i 1 §.

Varje *beskattningsbar person* ska säkerställa att faktura utfärdas av *den beskattningsbara personen* själv eller i *dennas* namn och för *dennas* räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar i förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till *denna* för en sådan omsättning som avses i 1 §.

5 §⁶⁰

Vid tillämpning av detta kapitel *skall*, i fråga om en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, med skattskyldig förstås *näringsidkare* i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.

Vid tillämpning av detta kapitel *ska*, i fråga om en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, med skattskyldig förstås *beskattningsbar person* i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.

Vad som sägs i detta kapitel om den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid omsättningar enligt första stycket det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan grupp huvudman som avses i 6 a kap. 4 §.

9 §⁶¹

Bestämmelserna i 8 § om fakturors innehåll får frångås och en förenklad faktura utfärdas, om

1. fakturans totalbelopp inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt,

2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 8 §, eller

3. fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 10 § tredje stycket.

Första stycket gäller inte omsättningar som avses i 3 kap. 30 a § eller 5 kap. 2 § första stycket 4. Det gäller inte heller

⁵⁹ Senaste lydelse 2012:342.

⁶⁰ Senaste lydelse 2004:280.

⁶¹ Senaste lydelse 2012:342.

1. om

a) den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *företagare*, eller en sådan *företagare* som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk *företagare*, och

a) den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *beskattningsbar person*, eller en sådan *beskattningsbar person* som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk *beskattningsbar person*, och

b) köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, eller 2. om 13 § första stycket är tillämpligt.

En förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,

2. identifiering av säljaren,

3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och

4. den skatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna,

5. om fakturan är en sådan kreditnota som avses i första stycket 3, en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de uppgifter i denna som ändras.

12 §⁶²

Bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster inom landet enligt 5 kap. och 9 b kap. 4 § första stycket.

Första stycket gäller dock inte om

1. leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett annat EU-land av en *näringsidkare* som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och

1. leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett annat EU-land av en *beskattningsbar person* som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och

2. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Trots vad som anges i andra stycket gäller första stycket i de fall faktura utfärdas av köparen.

11 a kap.

1 §⁶³

Den som ska säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras gäller även fakturor som en *näringsidkare* tagit emot.

Den som ska säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras gäller även fakturor som en *beskattningsbar person* tagit emot.

I bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om arkivering av

⁶² Senaste lydelse 2012:342.

⁶³ Senaste lydelse 2012:342.

räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.

Den som inte är bokföringsskyldig men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt första stycket, ska tillämpa bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § och 6 § bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor i 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen.

13 kap.

15 a §⁶⁴

Om den utgående skattens belopp enligt 11 kap. 11 § första stycket angetts i flera valutor i en faktura, ska den skattskyldige vid redovisning av skatten utgå från det skattebelopp som angetts i svenska kronor eller, om den egna redovisningen är i euro, det skattebelopp som angetts i euro.

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

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till svenska kronor. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk *beskattningsbar person* som har sin redovisning i euro.

19 kap.

Återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i andra EU-länder

Återbetalning till vissa utländska *beskattningsbara personer* som är etablerade i andra EU-länder

1 §⁶⁵

En utländsk *företagare* som är etablerad i ett annat EU-land och inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under den återbetalningsperiod som avses i 6 § och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där *företagaren* är etablerad.

En utländsk *beskattningsbar person* som är etablerad i ett annat EU-land och inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under den återbetalningsperiod som avses i 6 § och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där *den beskattningsbara personen* är etablerad

Utan hinder av bestämmelserna i

Utan hinder av bestämmelserna i

⁶⁴ Senaste lydelse 2012:342.

⁶⁵ Senaste lydelse 2011:1253.

första stycket om omsättning i Sverige får *företagaren* under återbetalningsperioden inom landet ha omsatt

1. transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 4, 30 a § tredje stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §, eller

2. varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c.

En utländsk *företagare* som är etablerad i ett annat EU-land och som är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244), ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

första stycket om omsättning i Sverige får *den beskattningsbara personen* under återbetalningsperioden inom landet ha omsatt

En utländsk *beskattningsbar person* som är etablerad i ett annat EU-land och som är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244), ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

8 §⁶⁶

En ansökan om återbetalning ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EU-land där den utländska *företagaren* är etablerad.

En ansökan om återbetalning ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EU-land där den utländska *beskattningsbara personen* är etablerad.

En ansökan ska anses ingiven till den behöriga myndigheten endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som följer av 2, 4 och 5 §§.

Återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land

Återbetalning till utländska beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land

22 §⁶⁷

En utländsk *företagare* som inte är etablerad i något EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

En utländsk *beskattningsbar person* som inte är etablerad i något EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

En utländsk *företagare* som inte är etablerad i något EU-land och som är eller ska vara registrerad

En utländsk *beskattningsbar person* som inte är etablerad i något EU-land och som är eller

⁶⁶ Senaste lydelse 2011:283.

⁶⁷ Senaste lydelse 2011:283.

enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4 eller 5 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4 eller 5 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

25 §⁶⁸

Ansökan enligt 22 § ska göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv ska till ansökan fogas

1. faktura i original,
2. ett av en behörig myndighet utfärdat intyg om att sökanden är *näringsidkare*, och
3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till Skatteverket.

Avser den ingående skatten import ska till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Ansökan ska vara undertecknad av sökanden eller av dennes ombud. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om de krav som ställs på det intyg som avses i andra stycket 2.

Avser den ingående skatten förvärv ska till ansökan fogas

1. faktura i original,
2. ett av en behörig myndighet utfärdat intyg om att sökanden är *en beskattningsbar person*, och
3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

Återbetalningsansökningar riktade till andra EU-länder från *näringsidkare* som är etablerade i Sverige

Återbetalningsansökningar riktade till andra EU-länder från *beskattningsbara personer* som är etablerade i Sverige

31 §⁶⁹

En *näringsidkare* som är etablerad i Sverige, men inte i det EU-land där återbetalning av mervärdesskatt söks, och som vill få återbetalning av sådan skatt i enlighet med det landets tillämpning av rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som

En *beskattningsbar person* som är etablerad i Sverige, men inte i det EU-land där återbetalning av mervärdesskatt söks, och som vill få återbetalning av sådan skatt i enlighet med det landets tillämpning av rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som

⁶⁸ Senaste lydelse 2009:1333.

⁶⁹ Senaste lydelse 2011:283.

inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, ska rikta en ansökan om återbetalning till det landet.

Sökanden ska ge in ansökan till Skatteverket genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål.

34 §⁷⁰

Den som utan att omfattas av 1 § vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket enligt 35 och 36 §§.

Första stycket gäller även en utländsk *företagare* som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§, om *denne* är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244).

Första stycket gäller även en utländsk *beskattningsbar person* som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§, om *denna* är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vad som föreskrivs i 24 § om minsta belopp för en ansökan om återbetalning gäller även för en ansökan enligt andra stycket.

20 kap.

1 §⁷¹

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket av någon annan än sådan utländsk *företagare* som avses i 19 kap. 1 §.

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket av någon annan än *en* sådan utländsk *beskattningsbar person* som avses i 19 kap. 1 §.

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 5–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 28 § får överklagas hos Förvaltningsrätten i Falun.

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupphuvudmannen.

Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

⁷⁰ Senaste lydelse 2011:1253.

⁷¹ Senaste lydelse 2011:1253.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Skatteverket.

2 §⁷²

Vid omprövning av ett beslut om återbetalning av ingående skatt till en sådan utländsk *företagare* som avses i 19 kap. 1 § eller ett beslut enligt 19 kap. 33 § första stycket gäller 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vad som sägs i första stycket gäller inte omprövningsbeslut enligt 19 kap. 17 och 18 §§.

Vid omprövning av ett beslut om återbetalning av ingående skatt till en sådan utländsk *beskattningsbar person* som avses i 19 kap. 1 § eller ett beslut enligt 19 kap. 33 § första stycket gäller 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

3 §⁷³

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt till en utländsk *företagare* som varken är etablerad i något EU-land eller ansöker om återbetalning i den form som anges i 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), ska på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att *hans* ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt till en utländsk *beskattningsbar person* som varken är etablerad i något EU-land eller ansöker om återbetalning i den form som anges i 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), ska på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att *dennas* ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2013.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

⁷² Senaste lydelse 2011:1253.

⁷³ Senaste lydelse 2011:1253.

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) att 5 kap. 3 §, 6 kap. 1–3 och 5 §§, 7 kap. 1 §, 26 kap. 31 §, 38 kap. 3 §, 39 kap. 14 §, 41 kap. 3 § samt 59 kap. 1 och 23 §§ samt att rubrikerna närmast före 6 kap. 2 § och 59 kap. 23 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

3 §

Om Skatteverket har beslutat att *näringsidkare* får bilda en mervärdesskattegrupp, ska den huvudman som verket utsett för gruppen enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) redovisa och betala mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedriver och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt.

Om Skatteverket har beslutat att *beskattningsbara personer* får bilda en mervärdesskattegrupp, ska den huvudman som verket utsett för gruppen enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) redovisa och betala mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedriver och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos huvudmannen.

6 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– ombud för en utländsk *företagare* (2 och 3 §§), och

– ombud för en utländsk *beskattningsbar person* (2 och 3 §§), och

– deklarationsombud (4–8 §§).

I 38 kap. 3 § andra stycket 3 finns en bestämmelse om ombud för ett dödsbo.

**Ombud för en utländsk
*företagare***

**Ombud för en utländsk
*beskattningsbar person***

2 §

En utländsk *företagare* som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) ska företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet ska enligt fullmakt av *företagaren* svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet

En utländsk *beskattningsbar person* som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) ska företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet ska enligt fullmakt av *den beskattningsbara personen* svara för redovisningen av

som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda *företagaren* i frågor som gäller mervärdesskatt.

mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda *den beskattningsbara personen* i frågor som gäller mervärdesskatt.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet.

3 §

En utländsk *företagare* behöver inte utse ett ombud om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land där *företagaren* har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe eller är bosatt eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

En utländsk *beskattningsbar person* behöver inte utse ett ombud om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land där *den beskattningsbara personen* har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe eller är bosatt eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

1. kapitel V, med undantag av artikel 27.4, i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92,

2. rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, samt

3. rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

5 §

Ett deklarationsombud får

1. lämna deklARATION, men bara elektroniskt,
2. ta del av de deklarations- och skattekontouppgifter som den deklarationskyldige har direktåtkomst till,
3. komplettera lämnade uppgifter i en deklARATION, och
4. begära anstånd med att lämna deklARATION.

Om deklarationsombudet har utsetts av en utländsk *företagare* som är skyldig att utse ett ombud enligt 2 och 3 §§, får deklarationsombudet dock inte företräda *företagaren* i frågor som gäller mervärdesskatt.

Om deklarationsombudet har utsetts av en utländsk *beskattningsbar person* som är skyldig att utse ett ombud enligt 2 och 3 §§, får deklarationsombudet dock inte företräda *denna* i frågor som gäller mervärdesskatt.

7 kap.

1 §

Skatteverket ska registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag,
2. den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
3. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag för den som är skattskyldig bara på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 samma lag,
4. den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ samma lag,
5. den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,
6. en utländsk *företagare* som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5,
7. en *näringsidkare* som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,
8. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,
9. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
10. den som är skattskyldig enligt
 - a) lagen (1972:820) om skatt på spel,
 - b) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
 - c) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
 - d) lagen (1991:1482) om lotteriskatt,
 - e) 10, 13 eller 15 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
 - f) 9, 12, 14 eller 15 § första stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
 - g) 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 § första stycket eller 12 § första stycket 1 eller 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi,
 - h) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
 - i) lagen (1999:673) om skatt på avfall,
 - j) lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, eller

k) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m., och
11. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§.
Om den som ska registreras enligt första stycket har en företrädare
enligt 5 kap., ska dock företrädaren registreras i stället.

26 kap.

31 §

Om *en sådan näringsidkare* som avses i 30 § inte har skött betalningarna av skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter, får Skatteverket besluta att han eller hon ska lämna arbetsgivardeklaration senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i januari senast den 17.

Om *den* som avses i 30 § inte har skött betalningarna av skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter, får Skatteverket besluta att han eller hon ska lämna arbetsgivardeklaration senast den 12 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, i januari senast den 17.

38 kap.

3 §

Uppgifter enligt 2 § ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare.

Uppgifterna får undertecknas av ett ombud i följande fall:

1. Ett deklarationsombud får underteckna uppgifter i en deklARATION som lämnas elektroniskt.
2. Ett ombud för en utländsk *företagare* får underteckna uppgifter i en mervärdes-skattedeclaration.
2. Ett ombud för en utländsk *beskattningsbar person* får underteckna uppgifter i en mervärdesskattedeclaration.
3. En dödsbodeläggare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklARATION.

39 kap.

14 §

En *näringsidkare* som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200) i Sverige eller till ett annat EU-land ska vid en transaktion som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen.

En *beskattningsbar person* som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200) i Sverige eller till ett annat EU-land ska vid en transaktion som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen.

Första stycket gäller även för en transaktion som understiger 10 000 kronor men som kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst detta belopp. Om summan inte är känd vid tidpunkten för en transaktion, ska nödvändiga identifikationsuppgifter dokumenteras så snart summan av transaktionerna uppgår till minst 10 000 kronor.

Bestämmelserna i 2 kap. 2 § första stycket 1, 3 § första stycket 2, 5 § 2 a och 6 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och

finansiering av terrorism ska även tillämpas vid transaktioner som avses i första och andra styckena.

41 kap.

3 §

Revision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. någon annan juridisk person än ett dödsbo,
3. den som har anmält sig för registrering,
4. den som har ansökt om eller är godkänd för F-skatt,
5. sådant ombud för en utländsk *företagare* som avses i 6 kap. 2 §, 5. sådant ombud för en utländsk *beskattningsbar person* som avses i 6 kap. 2 §,
6. sådan representant som avses i 16 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 15 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 9 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi,
7. den som har ansökt om godkännande som upplagshavare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,
8. den som har ansökt om registrering som varumottagare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,
9. den som har ansökt om godkännande som skattebefriad förbrukare enligt lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi, och
10. den som har ansökt om godkännande som registrerad avsändare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi.

59 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2–6 §§),
- ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts (7–9 §§),
- betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
- ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag (11 §),
- företrädaransvar (12–21 §§),
- ansvar för redare (22 §),
- ansvar för *näringsidkare* i en – ansvar för *beskattningsbara personer* i en mervärdesskattegrupp (23 §),
- ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §), och
- indrivning och preskription (26 och 27 §§).

¹ Senaste lydelse 2012:343.

**Ansvar för näringsidkare i en
mervärdesskattegrupp**

**Ansvar för beskattningsbara
personer i en mervärdesskatte-
grupp**

23 §

Om huvudmannen för en mervärdesskattegrupp inte har fullgjort skyldigheten att betala mervärdesskatt, är varje annan *näringsidkare* som ingår i gruppen tillsammans med huvudmannen skyldig att betala skatten till den del skatten hänför sig till verksamhet som gruppen har bedrivit under den tid *näringsidkaren* varit medlem i gruppen.

Om huvudmannen för en mervärdesskattegrupp inte har fullgjort skyldigheten att betala mervärdesskatt, är varje annan *beskattningsbar person* som ingår i gruppen tillsammans med huvudmannen skyldig att betala skatten till den del skatten hänför sig till verksamhet som gruppen har bedrivit under den tid *den beskattningsbara personen* varit medlem i gruppen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2013.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster att 1, 2, 4, 6, 8–10 och 25 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag gäller redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster i de fall tjänsten tillhandahålls

- av en icke-etablerad *näringsidkare*,
- till en person som inte är *näringsidkare* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land.

Denna lag gäller redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster i de fall tjänsten tillhandahålls

- av en icke-etablerad *beskattningsbar person*,
- till en person som inte är *en beskattningsbar person* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land.

2 §

I denna lag avses med icke-etablerad näringsidkare: en *näringsidkare* som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 18 § 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land: bestämmelser som gäller i ett annat EU-land och som har sin grund i bestämmelserna i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar

I denna lag avses med icke-etablerad beskattningsbar person: en *beskattningsbar person* som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,

motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land: bestämmelser som gäller i ett annat EU-land och som

har sin grund i bestämmelserna i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar

samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg⁷⁵, samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg⁷⁶, e-handelsdeklaration: en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag.

4 §

Skatteverket ska fatta beslut om att identifiera en icke-etablerad *näringsidkare* som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag (identifieringsbeslut) om

1. *näringsidkaren* ansöker om det,

2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av elektroniska tjänster som ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land,

3. tjänsterna tillhandahålls en person som inte är *näringsidkare* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,

4. det inte redan har fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EU-land, och

5. *näringsidkaren* inte är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land.

Skatteverket ska fatta beslut om att identifiera en icke-etablerad *beskattningsbar person* som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag (identifieringsbeslut) om

1. *den beskattningsbara personen* ansöker om det,

3. tjänsterna tillhandahålls en person som inte är *en beskattningsbar person* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,

5. *den beskattningsbara personen* inte är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land.

6 §

Om en *näringsidkare* som är skattskyldig i Sverige för tjänster som omfattas av 4 § har ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land, ska *näringsidkaren* redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i det landet.

Om en *beskattningsbar person* som är skattskyldig i Sverige för tjänster som omfattas av 4 § har ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land, ska *näringsidkaren* redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i det landet.

8 §

Om en *näringsidkares* verksamhet upphör eller ändras på ett sådant sätt att villkoren för att redovisa och betala mervärdesskatt enligt denna lag inte längre är uppfyllda, ska *näringsidkaren* underrätta Skatteverket om

Om en *beskattningsbar persons* verksamhet upphör eller ändras på ett sådant sätt att villkoren för att redovisa och betala mervärdesskatt enligt denna lag inte längre är uppfyllda, ska *näringsidkaren* underrätta Skatteverket om

⁷⁵ EGT L 128, 15.5.2002, s. 41 (Celex 32002L0038).

⁷⁶ EGT L 128, 15.5.2002, s. 41 (Celex 32002L0038).

ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifiering har ändrats.

ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifiering har ändrats.

9 §

Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut om *näringsidkaren*

Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut om *den beskattningsbara personen*

1. enligt egen anmälan inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller om det på annat sätt kan antas att denna verksamhet har upphört,
2. inte längre uppfyller övriga krav i 4 §, eller
3. vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna i denna lag.

10 §

En *näringsidkare* som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje redovisningsperiod lämna en e-handelsdeklaration.

En *beskattningsbar person* som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje redovisningsperiod lämna en e-handelsdeklaration.

Deklaration ska lämnas även om *näringsidkaren* inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden.

Deklaration ska lämnas även om *den beskattningsbara personen* inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden.

25 §

Den som är uppgiftsskyldig enligt denna lag ska i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

Om Skatteverket begär det, ska *näringsidkaren* göra sådant underlag som avses i första stycket tillgängligt på elektronisk väg.

Om Skatteverket begär det, ska *den beskattningsbara personen* göra sådant underlag som avses i första stycket tillgängligt på elektronisk väg.

Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2013 och tillämpas på redovisningsperioder som börjar efter utgången av juni 2012.

2 Ärendet och dess beredning

Europeiska kommissionen (i det följande kommissionen) har i juni 2008 inlett ett fördragsbrottsförfarande mot Sverige. Kommissionen har i en formell underrättelse ansett att den svenska mervärdesskattelagen (1994:200) inte står i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (i fortsättningen mervärdesskattedirektivet eller direktivet)⁷⁷ avseende definitionerna av de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.⁷⁸ Den svenska regeringen har i sitt svar till kommissionen inte helt och hållet delat kommissionens bedömning.

I december 2008 tillkallades två utredare med uppdrag att göra en översyn av mervärdesskattereglerna avseende bl.a. begreppet ekonomisk verksamhet (Fi 2008:D). Uppdraget redovisades i promemorian Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58), som överlämnades till Finansdepartementet i november 2009.

Lagförslaget i Ds 2009:58 finns i *bilaga 1* och en förteckning över remissinstanserna i *bilaga 2*. Remissyttrandena finns tillgängliga hos Finansdepartementet.

Eftersom det sedan promemorian överlämnades har gjorts relativt omfattande förändringar i mervärdesskattelagen bl.a. på grund av det så kallade momspaketet (prop. 2009/10:15 och prop. 2010/11:28) och nya faktureringsregler (prop. 2011/12:94), har det ansetts lämpligt att utarbeta en ny promemoria med lagförslag för remissbehandling.

3 Bakgrund

Inför Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 gjordes en anpassning av mervärdesskattelagen (1994:200) till de gemensamma mervärdesskattereglerna. Det EU-rättsliga regelverket för mervärdesskatt finns huvudsakligen i mervärdesskattedirektivet. De i direktivet använda begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet är av grundläggande betydelse för att avgränsa tillämpningsområdet för mervärdessbeskattningen samt bestämma skattesubjektens rättigheter och skyldigheter. Begreppen har unionsrättsliga definitioner och ska tolkas lika i samtliga medlemsstater.

Sättet att i mervärdesskattelagen definiera motsvarande begrepp, dvs. yrkesmässig verksamhet, skiljer sig i formellt hänseende från direktivet.

År 1999 tillsatte regeringen en utredning för att bland annat se över reglerna om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet i

⁷⁷ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112). Direktivet är senast ändrat genom direktiv 2010/88/EG (EUT L 326, 10.12.2010, s. 1, Celex 32010L0088).

⁷⁸ Dnr Fi2008/4218.

mervärdesskattelagen (dir. 1999:10). I sitt betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) redovisade utredningen de skillnader som, enligt utredningens uppfattning, förelåg mellan direktivet och den svenska lagstiftningen. Utredningen föreslog bland annat att begreppet beskattningsbar person skulle införas i mervärdesskattelagen och att lagen i vissa avseenden skulle omstruktureras. Förslagen har inte lett till lagändring.

Kommissionen har i en formell underrättelse år 2008 anfört att den svenska lagen inte är förenlig med direktivet avseende definitionerna av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, varvid hänvisats till den bedömning som gjordes i det ovannämnda betänkandet. Som regeringen anfört i sitt svar på den formella underrättelsen har diskrepansen mellan definitionerna av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet i direktivet och begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen i praktiken undanröjts sedan flera år genom att svenska domstolar och myndigheter gör en EU-konform tolkning av mervärdesskattelagen. För att undanröja osäkerhet om tolkningen och innebörden av mervärdesskattelagen bör dock utformningen av de svenska reglerna ses över.⁷⁹

I förevarande lagstiftningsärende behandlas förslag om införande av de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet samt följdändringar i syfte att formellt anpassa lagstiftningen till mervärdesskattedirektivet. Förslaget innebär en teknisk justering av terminologin i mervärdesskattelagen så att den på flera områden stämmer bättre överens med utformningen i mervärdesskattedirektivet. Förslaget påverkar inte den mervärdesskatterättsliga behandlingen av ideella föreningar. I den frågan pågår det för närvarande en dialog med kommissionen. Frågan behandlas därför inte i detta sammanhang.⁸⁰

4 Gällande rätt

4.1 Svensk rätt

I 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, anges att mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Av 2 kap. 1 § ML framgår att omsättning av varor eller tjänster innebär att en vara överläts mot ersättning eller att en tjänst mot ersättning mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Vidare avses med omsättning att en vara eller tjänst tas i anspråk genom uttag. Även överföring av en vara från Sverige till

⁷⁹ Dnr Fi2008/4218.

⁸⁰ Kommissionen har i en formell underrättelse riktat klagomål mot utformningen av den svenska lagstiftningen i fråga om mervärdesskatterättslig behandling av ideella föreningar, se dnr Fi2008/4219.

ett annat EU-land ska under vissa omständigheter jämföras med omsättning.

Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Definitionen av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen har således en koppling till vad som utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Enligt 13 kap. 1 § första stycket IL avses med näringsverksamhet förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I begreppet förvärvsverksamhet ligger att syftet med verksamheten ska vara att den ska ge ett ekonomiskt utbyte (vinst). Det avgörande är inte att verksamheten går med vinst varje år utan om syftet är att den ska ge ekonomiskt utbyte eller vinst. Den omständigheten att en verksamhet går med underskott år efter år kan dock vara en omständighet som tyder på att det saknas syfte att verksamheten ska ge ekonomiskt utbyte eller vinst. Kriteriet utgör en avgränsning mot hobbyverksamhet (som beskattas som inkomst av tjänst) och inkomstslaget kapital.

Att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt innebär att den ska bedrivas regelbundet och varaktigt samt att den ska ha en viss omfattning. Detta kriterium utgör i första hand en avgränsning mot inkomstslaget kapital.

Kriteriet att verksamheten ska bedrivas självständigt innebär att den inte får ha karaktären av anställning. Detta kriterium avgränsar mot inkomstslaget tjänst. Av 13 kap. 1 § andra stycket IL framgår att vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Syftet med bestämmelsen, som infördes år 2008, är att göra det möjligt för fler att få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet (prop. 2008/09:62 s. 27).

Till näringsverksamhet i inkomstskatterättsligt hänseende räknas enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL alltid innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog.

Bestämmelsen om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML utvidgas genom 4 kap. 1 § 2 ML. Enligt 4 kap. 1 § 2 ML är en verksamhet yrkesmässig om den bedrivs i former jämförbara med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse under förutsättning att omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Bestämmelsen innebär att bedömningen, i detta fall, inte har någon koppling till inkomstbeskattningen och sker på grundval av mervärdesskatterättsliga överväganden (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012 s. 170-172). Den är tillämplig på sådana verksamheter där det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner men där kraven för näringsverksamhet inte är uppfyllda. Regeln torde ha införts för att verksamheter där det med viss regelbundenhet förekommer skattepliktiga transaktioner skulle kunna anses som yrkesmässig, och i syfte att upprätthålla konkurrensneutraliteten (jfr prop. 1973:163 s. 30-31 och 62-63). Konsekvensen av bestämmelsen är således att begreppet yrkesmässig verksamhet utvidgas utöver vad som utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen.

Utöver bestämmelsen i 4 kap. 1 § ML finns det kompletterande bestämmelser om yrkesmässighet i bl.a. 4 kap. 2–5 §§ ML.

Begreppet näringsidkare används i en rad bestämmelser i mervärdesskattelagen, exempelvis i reglerna om omsättningsland. Det finns inte någon definition av begreppet i lagen. Med näringsidkare avses enligt förarbetena varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig (prop. 1994/95:57 s. 161). Vid EU-inträdet valdes att behålla begrepp som var bekanta för svensk rättstillämpning. Begreppet motsvarar det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person och tolkas i enlighet med EU-rätten (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012 s. 178). Som exempel kan nämnas Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2007 ref. 57 där domstolen funnit att en idrottsförening är att betrakta som en näringsidkare vid bedömningen av omsättningsland för en tjänst, enligt dåvarande 5 kap. 7 § ML. Domstolen konstaterade att begreppet näringsidkare inte definieras i mervärdesskattelagen och att det därför saknas skäl att tolka bestämmelsen på annat sätt än motsvarande begrepp i den regel i det s.k. sjätte direktivet (numera ersatt av mervärdesskattedirektivet) som den avser att genomföra. Med begreppet näringsidkare ska, enligt domstolen, avses detsamma som med direktivets begrepp skattskyldig person (beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet).

En bedömning av yrkesmässighet görs utifrån det EU-rättsliga begreppet ekonomisk verksamhet, när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme. EU-konform tolkning ska ske oavsett om det är till fördel eller nackdel för den enskilde (se t.ex. Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012 s. 170). I de fall mervärdesskattelagen inte ger utrymme för en tolkning i enlighet med EU-rätten tillämpas direktivet med direkt effekt, om en sådan tillämpning är till fördel för den enskilde. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked (RÅ 2010 ref. 54) prövat en fråga avseende verksamhet i en ideell förening som inte var yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML och på den grunden inte omfattades av mervärdesskatt. Föreningen begärde att bli skattskyldig för vissa tillhandahållanden avseende idrottstjänster och åberopade att bestämmelsen i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet om beskattningsbar person har direkt effekt. Domstolen fann att föreningen visserligen var att betrakta som en beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet men att tillhandahållandena skulle undantas från mervärdesskatt i enlighet med artikel 132.1m i direktivet. Domstolen konstaterade att trots att mervärdesskattelagen har en avvikande reglering leder en tillämpning av bestämmelserna i lagen fram till det resultat som avses i direktivet, nämligen att tillhandahållandena inte ska bli föremål för mervärdesskatt.

4.2 EU-rätt

Enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt tas ut när varor levereras mot ersättning inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Motsvarande gäller enligt artikel 2 c i mervärdesskattedirektivet när tjänster tillhandahålls. Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

Det gemensamma mervärdesskattesystemet bygger på en enhetlig definition av begreppet beskattningsbar person. Begreppet har samma betydelse i samtliga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

Frågan om en fysisk eller juridisk person är att anse som en beskattningsbar person mervärdesskattemässigt avgörs enbart på grundval av de kriterier som anges i mervärdesskattedirektivet. Vidare gäller att begreppet ska ges en vid tillämpning (se bland annat EG-domstolens dom den 4 december 1990 i mål C-186/89 W. M. van Tiem mot Staatssecretaris van Financiën, REG 1990 s. I-4363). Begreppet är tänkt att säkerställa ett brett och neutralt tillämpningsområde för mervärdesskatten.

Ekonomisk verksamhet ska bedrivas självständigt

De avgörande kriterierna vid bedömningen av om någon är en beskattningsbar person är att ekonomisk verksamhet ska bedrivas och att detta ska ske självständigt. Kriterierna tar således huvudsakligen sikte på verksamhetens karaktär. Bestämmelsen innebär att juridiska och fysiska personer ska behandlas på samma sätt om de i övrigt uppfyller rekvisiten. Den juridiska formen saknar således i princip betydelse. Däremot är det av avgörande betydelse att en beskattningsbar person också ”agerar i denna egenskap”. Om en beskattningsbar person företar transaktioner i egenskap av privatperson eller konsument faller dessa transaktioner således utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Vidare kan offentligrättsliga organ som bedriver myndighetsutövning, under vissa förutsättningar, anses som icke beskattningsbara personer (se artikel 13 i mervärdesskattedirektivet). Därmed faller således även dessa transaktioner utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

Kravet att verksamheten ska bedrivas självständigt är viktigt för gränsdragningen mot annan verksamhet. Villkoret utvecklas närmare i artikel 10 i mervärdesskattedirektivet. I bestämmelsen anges att genom att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt utesluts anställda och övriga personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som

skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

EG-domstolen har i dom den 26 mars 1987 i mål 235/85 kommissionen mot Nederländerna, REG 1987 s. 1471, och i dom den 25 juli 1991 i mål C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla mot Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, REG 1991 s. I-4247, funnit att notarius publicus respektive skatteuppbördsmän som utförde sina verksamheter på eget ansvar och på egen bekostnad var att betrakta som självständiga även om myndigheten utövade disciplinär tillsyn och behöll visst ansvar. I en dom den 18 oktober 2007 i mål C-355/06 J. A. van der Steen mot Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht, REG 2007 s. I-8863 fann EG-domstolen att en fysisk person som var ensam aktieägare och anställd i ett skattskyldigt bolag och som utförde samtliga arbetsuppgifter i bolaget inte själv kunde anses bedriva självständig verksamhet.

I artikel 9.1 anges att verksamheten ska bedömas ”oberoende av dess syfte eller resultat”. Trots detta kan man säga att ett förvärvssyfte måste föreligga, nämligen en avsikt att företa beskattningsbara transaktioner. Att de avsedda transaktionerna är undantagna från skatteplikt saknar i och för sig betydelse i detta skede, men aktualiseras vid avgörandet av om skatt ska betalas och om avdragsrätt föreligger. Uttrycket är snarast att betrakta som ett klargörande av att det är verksamhetens karaktär och inte dess syfte som är relevant. Uttrycket har således ett förtydligande syfte och är av sekundär betydelse, jfr generaladvokatens yttrande i mål 89/81 Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council, REG 1982 s. 1277. En påstådd avsikt att företa beskattningsbara transaktioner ska kunna styrkas med objektiva omständigheter (se EG-domstolens den 14 februari 1985 i mål 268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, REG 1985 s. 655).

Av exemplifieringen i artikel 9.1 framgår att all verksamhet av producenter, handlare och tjänstetillhandahållare, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria yrken ska betraktas som ekonomisk verksamhet. Med termen handlare torde avses alla länkar i försäljningskedjan utom producentledet, som nämns särskilt. Som exempel på vad som avses med fria yrken kan nämnas författare, konstnärer, artister och jurister. Även sådana verksamheter som utgörs av genomförandet av uppgifter som delegerats eller reglerats genom lag kan betraktas som ekonomisk verksamhet, jfr artikel 25.c i mervärdesskattedirektivet.

I artikel 9.1 anges vidare att ”utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav” ska anses vara ekonomisk verksamhet. Det krävs således inte att inkomster faktiskt har erhållits. När det är fråga om en tillgång som på grund av sin karaktär är lämpad enbart för kommersiellt bruk kan man normalt utgå från att ekonomisk verksamhet föreligger. När det i stället är fråga om en tillgång som är lämpad för såväl privat som kommersiellt bruk beaktas alla omständigheter för att avgöra om ekonomisk verksamhet föreligger eller inte. Man kan t.ex. jämföra hur vederbörande faktiskt utnyttjar egendomen och hur motsvarande ekonomiska verksamhet vanligen utövas. Även om verksamhetens resultat i sig inte är ett avgörande

kriterium kan exempelvis uthyrningstid, antalet kunder och intäkternas storlek beaktas vid denna bedömning tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet (se EG-domstolens dom den 26 september 1996 i mål C-230/94 Renate Enkler mot Finanzamt Homburg, REG 1996 s. I-4517).

I en dom den 6 oktober 2009 i mål C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten mot Finanzamt Klagenfurt, REG 2009 s. I-9781 har EG-domstolen prövat frågan om externa marknadsföringsåtgärder som en delstatsorganisation inom ett politiskt parti utförde åt lokala föreningar inom partiet kunde anses utgöra ekonomisk verksamhet. Domstolen konstaterade att delstatsorganisationen för att fortlöpande kunna bedriva sin verksamhet, som gick med underskott, erhöll statligt partistöd och medlemsavgifter från de lokala föreningarna. Marknadsföringsverksamheten gav inte någon möjlighet att fortlöpande vinna intäkter. Det kunde därför enligt domstolen inte anses vara fråga om ekonomisk verksamhet.

En förutsättning för att en verksamhet ska betraktas som ekonomisk verksamhet är att tillhandahållandet av varor eller tjänster sker mot någon form av ersättning. För att beskattningsunderlaget ska kunna fastställas krävs det att någon form av ersättning utgår och kan beräknas. Dessutom måste den beskattningsbara personen vara regelbundet engagerad i verksamheten. Det anses i regel vara fråga om ekonomisk verksamhet när verksamheten är fortlöpande och utförs mot ersättning till den person som tillhandahåller tjänsten eller varan (se bland annat EG-domstolens dom den 13 december 2007 i mål C-408/06 Landesanstalt für Landwirtschaft mot Franz Götz, REG 2007 s. I-11295). En person vars tillhandahållanden av varor eller tjänster alltid sker utan ersättning kan inte anses bedriva ekonomisk verksamhet (se EG-domstolens domar den 1 april 1982 i mål 89/81 Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council, REG 1982 s. 1277 respektive den 3 mars 1994 i mål C-16/93 R. J. Tolsma mot Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden Tolsma, REG 1994 s. I-743).

Att en person tar emot arvoden innebär i sig inte att verksamheten är att betrakta som ekonomisk. Det krävs dessutom att det finns ett direkt samband mellan det som tillhandahålls och det motvärde som betalas. Det måste således finnas ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer och där det vederlag som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren. EG-domstolen har i en dom den 29 oktober 2009 i mål C-246/08 kommissionen mot Finland, REG 2009 s. I-10605 funnit att avgifter som rättshjälpsstagare betalat till statliga rättshjälpsbyråer inte står i direkt samband med lämnad juridisk rådgivning, eftersom avgifterna till viss del beräknades med hänsyn till rättshjälpsstagarnas inkomst och förmögenhet. Avgifterna täckte endast en del av kostnaderna för rådgivningen. Rättshjälpsbyråerna ansågs inte tillhandahålla tjänster mot vederlag och därmed inte heller bedriva ekonomisk verksamhet.

Kravet att den beskattningsbara personen ska vara regelbundet engagerad i verksamheten kan anses framgå motsatsvis av artikel 12 i mervärdesskattedirektivet. Enligt bestämmelsen tillåts medlemsstaterna att som beskattningsbar person anse även den som tillfälligtvis utför

sådana transaktioner som avses i andra stycket i artikel 9.1, varvid särskilt omnämns leverans av byggnader och mark under vissa förutsättningar.

Holdingbolag och viss kapitalförvaltning

Intäkter enbart till följd av att en ägare utnyttjar sin äganderätt anses inte utgöra ekonomisk verksamhet. Ett holdingbolag som uteslutande ägnar sig åt att förvärva och äga andelar i andra bolag anses därför inte bedriva ekonomisk verksamhet. Ett sådant bolag är således inte att betrakta som beskattningsbar person, se EG-domstolens dom den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzenmål, REG 1991 s. I-3111. EG-domstolen har också i dom den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise, REG 1996 s. I-3013 funnit att begreppet ekonomisk verksamhet inte omfattar köp och försäljning av aktier och andra värdepapper genom en förvaltare i samband med förmögenhetsförvaltningen i en stiftelse för välgörande ändamål.

Däremot kan holdingbolag i vissa fall enligt mervärdesskattedirektivet jämföras med beskattningsbara personer. Detta gäller vid unionsrättsliga förvärv (jfr artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet).

Om ett holdingbolag är inblandat i förvaltningen av de ägda bolagen, till exempel genom att tillhandahålla dotterbolagen administrativa, finansiella eller tekniska tjänster, anses det bedriva ekonomisk verksamhet (se EG-domstolens dom den 27 september 2001 i mål C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais, REG 2001 s. I-6663). Ett holdingbolag betraktas således som beskattningsbar person när det engagerar sig i de ägda bolagens verksamhet utöver ägandet och deltar i dotterbolagets styrning/förvaltning eller när själva aktiehandeln i sig utgör ekonomisk verksamhet.

När den ekonomiska verksamheten påbörjas eller avslutas

Förberedande åtgärder kan betraktas som ekonomisk verksamhet. Redan ingående av avtal om anskaffande av tillgångar avsedda att i framtiden användas för att utföra beskattningsbara transaktioner utgör ekonomisk verksamhet. Eftersom det är den som yrkar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som har bevisbördan för att villkoren är uppfyllda kan myndigheterna kräva att avsikten att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet styrks med objektiva omständigheter. Vid denna prövning kan t.ex. de anskaffade tillgångarnas karaktär beaktas. Den som har styrkt sin avsikt och som har sina första investeringsutgifter anses som en beskattningsbar person och har omedelbar avdragsrätt redan innan de skattepliktiga transaktionerna faktiskt har inletts (se bl.a. EG-domstolens dom den 29 februari 1996 i mål C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) mot Belgische Staat, REG 1996 s. I-857).

EG-domstolen har i en dom den 3 mars 2005 i mål C-32/03 I/S Fini H mot Skatteministeriet, REG 2005 s. I-1599 funnit att avdragsrätt föreligger för en person som avslutat sin ekonomiska verksamhet men som till följd av ingånget avtal var skyldig att under en tid (fem år) fortsätta betala hyran för en lokal som tidigare använts i verksamheten.

5 Förslag att införa begreppet beskattningsbar person

5.1 Begreppet beskattningsbar person ersätter yrkesmässig verksamhet

Promemorians förslag: De unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet införs i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200). Begreppet yrkesmässig verksamhet slopas. Definitionerna av de nya begreppen utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

Förslaget i Ds 2009:58: Överensstämmer i huvudsak med promemorians. Avviker dock genom att någon motsvarighet till artikel 10 i mervärdesskattedirektivet inte föreslås.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig i frågan är huvudsakligen positiva till förslaget eller har ingen erinran mot det. *Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Skatteverket, Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* välkomnar den föreslagna förändringen och pekar på att den innebär en förenkling av tillämpningen av mervärdesskattelagen. *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att uttrycket ”ekonomiska transaktioner” respektive ”ekonomisk aktivitet” bör användas i stället för det föreslagna uttrycket ekonomisk verksamhet. Även *Förvaltningsrätten i Stockholm* har synpunkter på den språkliga utformningen. *Företagarna* menar att de föreslagna begreppen inte är synonyma med de tidigare och att det därför behövs tydliga riktlinjer för att företagen ska kunna tillämpa dem korrekt.

Kammarrätten i Göteborg och *Förvaltningsrätten i Stockholm* påpekar att det inte föreslås någon utvidgning av begreppet beskattningsbar person till den som tillfälligtvis utför leverans av ett nytt transportmedel i enlighet med artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser vidare att det bör förtydligas om förslaget innebär att avverkning av skog som en privatperson gör vid enstaka tillfällen ska falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I samband härmed påpekas att någon kompletteringsregel som gör det möjligt att beskatta tillfälliga transaktioner enligt artikel 12 i mervärdesskattedirektivet inte föreslås.

Skälen för promemorians förslag

Enligt den gällande huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Hänvisningen i mervärdesskattelagen till inkomstskatterättslig begreppsbyggnad kunde ha sina fördelar när mervärdesskatten en gång infördes och innan Sverige blev medlem i EU. Efter det svenska EU-inträdet innebär emellertid denna typ av bristande formell

överensstämmelse i fråga om begrepp mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet att tolkning och tillämpning av mervärdesskattereglerna kan försvåras. Kopplingen till inkomstskattelagens begrepp näringsverksamhet innebär således i formellt hänseende en avvikelse från mervärdesskattedirektivet.

I det unionsrättsliga mervärdesskattesystemet har begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet en central roll. Begreppen har getts unionsrättsliga definitioner eftersom nationella definitioner skulle motverka mervärdesskattedirektivets syfte, nämligen ett gemensamt och enhetligt mervärdesskattesystem.

När det gäller den materiella hanteringen tolkas bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen, enligt praxis, konformt med mervärdesskattedirektivet. I de undantagsfall där sådan tolkningsmöjlighet saknas kan artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet tillämpas med direkt effekt. Detta kan dock bara ske till fördel för den skattskyldige. Om en tillämpning av direktivet skulle vara till nackdel för den enskilde måste mervärdesskattelagen följas.

Sammanfattningsvis kan konstateras att i sin nuvarande utformning avviker mervärdesskattelagen i formell mening från mervärdesskattedirektivet. I materiellt avseende leder den svenska lagstiftningen dock i praktiken till i allt väsentligt samma resultat som mervärdesskattedirektivet.

I syfte att underlätta tillämpning av mervärdesskattereglerna bör definitionerna av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet införas i 4 kap. 1 § ML för att avgränsa mervärdesskattens tillämpningsområde. Begreppet yrkesmässig verksamhet, och kopplingen till inkomstskattelagen, bör därmed slopas.

Förslaget föranleder ändringar i 4 kap. 1 § ML.

Utformningen av begreppen

För att underlätta tolkning och tillämpning av mervärdesskattereglerna bör begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet utformas i så nära anslutning till mervärdesskattedirektivet som möjligt. Begreppen utformas därför i enlighet med lydelsen i artiklarna 9.1 och 10 i mervärdesskattedirektivet.

Vad gäller begreppet ekonomisk verksamhet anser *Svenskt Näringsliv* att begreppet verksamhet är oklart och medför tolkningsproblem, varvid hänvisas till den redogörelse som lämnas av Mervärdesskatteutredningen i betänkandet Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74). *Svenskt Näringsliv* föreslår därför att ”transaktioner” används i stället för ”verksamhet” i mervärdesskattelagen. *Sveriges Kommuner och Landsting* menar att ordet ”verksamhet” bör ersättas med ”aktivitet” för att tydliggöra direktivets ”transaktionstänk”.

Mervärdesskatteutredningen föreslog i sitt betänkande att uttrycket ekonomisk aktivitet skulle användas i stället för direktivets uttryck ekonomisk verksamhet. Syftet med det valda uttrycket var att tydliggöra att direktivet är mer transaktionsinriktat än mervärdesskattelagen och att någon direkt parallell med verksamhetsbegreppet i den svenska skattelagstiftningen därför inte kan dras (SOU 2002:74 del 1 s. 163 och s. 194-200).

Sedan 2002 har det skett en utveckling i praxis som innebär att mervärdesskattelagen i allt väsentligt leder till samma materiella resultat som mervärdesskattedirektivet. Mot den bakgrunden bedöms det vara lämpligast att – för att undvika oklarheter vid tolkningen av mervärdesskattereglerna – använda samma begrepp som i mervärdesskattedirektivet.

När det gäller de exempel som anges i den föreslagna definitionen av begreppet ekonomisk verksamhet noterar *Förvaltningsrätten i Stockholm* att uttrycket skogsbruksverksamhet har lagts till. Vidare anser förvaltningsrätten att uttrycket skogsbruksverksamhet, i likhet med det föreslagna uttrycket jordbruksverksamhet, är mindre lämpligt. Förvaltningsrätten föreslår att uttrycken byts ut mot verksamhet inom skogsbruk respektive jordbruk.

I artikel 9.1 i direktivet anges att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken i mervärdesskattedirektivet. Som framgår av texten i direktivet är avsikten inte att uppräknings ska vara uttömmande. Verksamhet i form av skogsbruk anges inte uttryckligen i bestämmelsen. Det torde inte heller vara nödvändigt att i den svenska lagbestämmelsen särskilt ange skogsbruk. Uttrycket skogsbruksverksamhet bör därför kunna utelämnas. Vad avser det föreslagna uttrycket jordbruksverksamhet kan konstateras att detta används i den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet. Med avvikelse från vad förvaltningsrätten anfört, bör därför uttrycket jordbruksverksamhet användas även i den svenska lagbestämmelsen.

Definitionen bör därmed kunna utformas helt i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Med beskattningsbar person avses således den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

Vad gäller kriteriet att verksamheten ska bedrivas ”självständigt” finns det i artikel 10 i mervärdesskattedirektivet ett förtydligande av vad som avses med begreppet självständigt. Förslaget i Ds 2009:58 innehåller inte någon uttrycklig motsvarighet till denna bestämmelse. Vid tillämpningen av gällande mervärdesskatteregler beaktas artikel 10 (se Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2012, del 1, s. 173). I förtydligande syfte – och för att uppnå en formell överstämmelse med mervärdesskattedirektivet även i detta hänseende – bör, till skillnad mot vad som föreslås i Ds 2009:58, en motsvarighet till artikel 10 införas i mervärdesskattelagen. Den nya bestämmelsen utformas i enlighet med lydelsen i artikel 10. Någon materiell förändring medför inte det föreslagna förtydligandet.

Företagarna menar att de föreslagna begreppen inte är synonyma med de tidigare och att det därför behövs tydliga riktlinjer för att företagen ska kunna tillämpa dem korrekt.

Som ovan nämnts tillämpas mervärdesskattelagen på ett sätt som innebär att det materiella resultatet i allt väsentligt överensstämmer med direktivet. Den föreslagna utformningen av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, och därmed tillämpningsområdet för mervärdesskatten, medför därför i praktiken inte någon förändring för företagen. En materiell förändring torde främst kunna uppkomma för personer som bedriver sådan hobbyverksamhet som är att betrakta som yrkesmässig enligt gällande 4 kap. 1 § 2 ML, dvs. i näringsliknande former, men som inte omfattas av mervärdesskattesystemet eftersom omsättningen understiger 30 000 kronor per beskattningsår. Under förutsättning att en sådan aktör kan anses bedriva ekonomisk verksamhet kommer den att omfattas av mervärdesskattesystemet, även om omsättningen understiger 30 000 kronor per beskattningsår. För att avgöra om ekonomisk verksamhet föreligger får det göras en bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. När det är fråga om utnyttjande av en materiell eller immateriell tillgång, t.ex. uthyrning, krävs det att verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Vid den bedömningen kan vikt läggas vid bl.a. den faktiska uthyrningstiden, antalet kunder och intäkternas storlek (se bl.a. den tidigare omnämnda domen i mål C-230/94 Renate Enkler). Resultatet av verksamheten är således inte i sig avgörande. Även betydande försäljningar kan ske genom aktörer som agerar i egenskap av privatpersoner och som därmed inte bedriver ekonomisk verksamhet, jfr EU-domstolens dom den 15 september 2011 i de förenade målen C-180/10 och C-181/10 Jarosław Slaby mot Minister Finansów samt Emilian Kuć och Halina Jeziorska-Kuć mot Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, ännu inte refererad i REG. Det är den som yrkar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som med objektiv bevisning ska visa att ekonomisk verksamhet föreligger.

Exempel på omständigheter som talar för att ekonomisk verksamhet föreligger är att det finns affärsplan, ekonomiska kalkyler, bokföring, att särskilda lokaler hyrts och att det sker eller har avsatts medel för marknadsföring. Detta innebär att en privatpersons försäljning vid enstaka tillfällen av exempelvis handarbetsprodukter som tillverkats på fritiden eller tävling med egna ridhästar i inte alltför stor omfattning även fortsättningsvis inte kommer att omfattas av mervärdesskatt.

Med hänsyn till det ovanstående kan det antas att utökad skattskyldighet endast kommer att aktualiseras i ett fåtal fall.

Tillfälliga leveranser av nya transportmedel

I artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet anges att var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapens territorium, ska anses som en beskattningsbar person. *Kammarrätten i Göteborg* och *Förvaltningsrätten i Stockholm* påpekar att förslaget om införande av begreppet beskattningsbar person inte omfattar denna bestämmelse.

Det i direktivet åsyftade materiella resultatet avseende förvärv av nya transportmedel uppnås i princip genom gällande bestämmelser i

mervärdesskattelagen, dvs. beskattning i destinationslandet oavsett vem köparen är. Någon utvidgning av begreppet beskattningsbar person till privatpersoner som tillfälligtvis utför leveranser av nya transportmedel föreslås därför inte.

Transaktioner från näringsfastighet

I den gällande huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML anges att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL räknas som näringsverksamhet alltid innehav av näringsfastigheter, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog. Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL).

Av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet. Vidare anges att med ekonomisk verksamhet avses särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Att tillgången, t.ex. en fastighet, ska användas på ett sätt som syftar till att ge intäkter med en viss regelbundenhet innebär att rent tillfälliga transaktioner inte omfattas av begreppet ekonomisk verksamhet. Detta framgår även implicit av artikel 12 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1, särskilt bl.a. leverans av mark för bebyggelse.

Att enbart innehavet i sig av en näringsfastighet utgör näringsverksamhet, och därmed yrkesmässig verksamhet, innebär i strikt hänseende en avvikelse från mervärdesskattedirektivet. Vid den inkomsträttsliga klassificeringen av en fastighet som näringsfastighet eller privatfastighet utgår man dock från fastighetens faktiska beskaffenhet och användningssätt. För en juridisk person gäller emellertid att alla av denne ägda fastigheter anses som näringsfastigheter.

Förvaltningsrätten i Stockholm har efterfrågat ett förtydligande av vad som ska gälla när avverkning av skog sker på små skogsbruk. Förvaltningsrätten anför att typiskt sett ägs sådana skogsbruk av privatpersoner och avverkning sker vid enstaka tillfällen genom att ett skogsbolag anlitas för avverkning. Skogsägaren får ofta ersättning vid varje tillfälle som avverkning sker, och det är därför inte fråga om någon allframtidsupplåtelse. Förvaltningsrätten påpekar att sådan avverkning i dag faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt eftersom innehavet av en skogsfastighet (näringsfastighet) utgör näringsverksamhet. Vidare noterar förvaltningsrätten att någon kompletteringsregel som gör det möjligt att beskatta tillfälliga transaktioner enligt artikel 12 i mervärdesskattedirektivet inte föreslås i Ds 2009:58.

Vid bedömningen av frågan om ekonomisk verksamhet föreligger vid avverkning av skog kan konstateras att den inkomstskattemässiga klassificeringen av en fastighet som näringsfastighet eller privatfastighet inte i sig har någon självständig betydelse enligt EU-rätten.

Några exakta riktlinjer för när försäljning från en fastighet ska vara att anse som ekonomisk verksamhet är inte möjliga att ange. Enbart det förhållandet att ersättning för omsättningen betalas med ett engångsbelopp torde inte i sig innebära att det är fråga om en tillfällig transaktion. Enligt EU-rätten ska bedömningen av om utnyttjandet av en tillgång – som exempelvis en skog – skett i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, göras med hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av tillgång som det är fråga om. Vid denna bedömning kan man t.ex. jämföra hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången med hur motsvarande ekonomiska verksamhet vanligen utövas. Om den enskilde vidtar aktiva skogsförvaltningsåtgärder genom att använda medel som liknar dem som används av en producent, handlare eller tjänsteleverantör i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska det anses vara fråga om ekonomisk verksamhet. Sådana omständigheter som längden på den period under vilken leveranserna utförs, antalet kunder och intäkternas storlek kan tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet beaktas vid bedömningen av om utnyttjandet av tillgången skett i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Den omständigheten att försäljningen skett för att lindra konsekvenserna av en force majeure-händelse, som exempelvis en storm, innebär i sig inte att det ska anses vara fråga om tillfälligt utförda transaktioner. Inte heller den omständigheten att tillgången ursprungligen kan ha förvärvats för eget bruk utgör hinder för att anse att den därefter används i ekonomisk verksamhet, se EU-domstolens dom den 19 juli 2012 i mål C-263/11, *Ainārs Rēdlihs mot Valsts ieņēmumu dienests*, ännu inte refererad i REG.

Den nya lydelsen av 4 kap. 1 § ML torde medföra att väsentligen samma materiella beskattningsresultat uppnås som vid gällande tillämpning.

Mot denna bakgrund bedöms det inte finnas skäl att föreslå någon direkt motsvarighet till den i artikel 12 i mervärdesskattedirektivet angivna möjligheten att beskatta tillfälliga transaktioner.

Frågor avseende transaktioner från fastighet behandlas även i avsnitt 5.2.

Allmänt om bestämmelserna om yrkesmässighet i vissa fall i 4 kap. ML

4 kap. ML innehåller bestämmelser om vad som utgör yrkesmässig verksamhet i några särskilda fall.

Enligt 4 kap. 2 § ML anses tillhandahållande av kost åt personal av arbetsgivare, som i övrigt bedriver undantagen verksamhet, som yrkesmässig endast om marknadsvärdet av tjänsterna för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. I 4 kap. 3 § ML anges bl.a. att vissa omsättningar från privatfastighet är yrkesmässiga, under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 5.2.

Vidare gäller enligt 4 kap. 6 och 7 §§ ML att offentliga organs omsättning av varor eller tjänster i samband med myndighetsutövning inte utgör yrkesmässig verksamhet. Detta gäller dock endast under förutsättning att behandlingen inte leder till betydande snedvridning av

konkurrensen. Bestämmelserna motsvarar artikel 13 i mervärdesskattedirektivet.

I 4 kap. 8 § ML anges att som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket IL eller för trossamfundet enligt 7 kap. 14 § samma lag. Europeiska kommissionen har i en formell underrättelse i juni 2008 anfört att det inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet att låta en ideell förenings eller ett registrerat trossamfunds ideella syfte och dess allmännyttiga ändamål utgöra grund för att anse att dess leveranser av varor eller tillhandahållandena av varor faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den svenska regeringen har i sitt svar anfört invändningar.⁸¹ I denna fråga pågår det för närvarande en dialog med kommissionen. Frågan behandlas därför inte i detta sammanhang. I detta lagstiftningsärende föreslås endast en mindre redaktionell ändring för att anpassa bestämmelsen till den nya terminologin. Vidare föreslås följdändringar i 1 kap. 2 § och 5 kap. 4 § ML för att förtydliga att någon förändring av gällande tillämpning inte är avsedd.

5.2 Vissa andra bestämmelser om yrkesmässig verksamhet slopas

Promemorians förslag: Bestämmelser om yrkesmässig verksamhet vid vissa tillhandahållanden av arbetsgivare och om transaktioner från fastighet tas bort.

Förslaget i Ds 2009:58: Överensstämmer med promemorians.

Remissinstanserna: Inga remissinstanser har yttrat sig i denna del.

Skälen för promemorians förslag

Tillhandahållande av kost åt personal

Av den nuvarande bestämmelsen i 4 kap. 2 § ML framgår att om en arbetsgivares verksamhet i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt, blir tillhandahållande av kost åt personal ansedd som yrkesmässig endast om marknadsvärdet av tjänsterna för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Bestämmelsen, som infördes i samband med 1990 års skattereform (SFS 1990:1576, bet. 1989/90:SkU31, prop. 1989/90:111), är betingad av praktiska och administrativa skäl. Bestämmelsen ska även ses mot bakgrund av den anpassning av reglerna om uttagsbeskattning till det då gällande sjätte mervärdesskattedirektivet som skedde i samband med EU-inträdet. Serveringstjänsterna kom att falla under den nya huvudregeln i 2 kap. 5 § första stycket ML. Uttagsbeskattning sker

⁸¹ Dnr Fi2008/4219.

numera endast avseende tillhandahållanden av tjänster åt näringsidkaren själv eller åt personalen för privat eller annat rörelsefrämmande ändamål utan ersättning.

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon motsvarighet till bestämmelsen. Något direkt stöd för att avgränsa skattskyldigheten genom en sådan beloppsbegränsning som anges i bestämmelsen finns inte i direktivet. I de allra flesta fall bör den föreslagna lydelsen av 4 kap. 1 § ML, dvs. en tillämpning av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, leda till att samma beskattningsresultat uppnås.

Bestämmelsen i 4 kap. 2 § ML bör således slopas.

Engångsersättning för allframtidsupplåtelse och omsättningar från privatbostadsfastighet

Vid inkomstbeskattningen klassificeras en fastighet som antingen en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Med en privatbostadsfastighet avses bl.a. ett småhus med mark, under förutsättning att småhuset till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8–13 §§ IL). Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL). Huvudregeln är att intäkter från privatbostadsfastighet redovisas i inkomstslaget kapital och intäkter från näringsfastighet i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 4 kap. 3 § första stycket 1 ML anges att begreppet yrkesmässig verksamhet även omfattar sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter för vilken ersättningen behandlas som engångsersättning för allframtidsupplåtelse enligt 45 kap. 8 § IL. Med engångsersättning avses att parterna en gång för alla har bestämt ersättningens storlek. En allframtidsupplåtelse avser obegränsad tid. Huvudregeln vid inkomstbeskattningen är att en allframtidsupplåtelse av nyttjanderätt etc. jämställs med avyttring av fastigheten. När det gäller ersättning för avverkningsrätt och 60 procent av ersättningen för avyttrade skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelse kan den skattskyldige med stöd av 45 kap. 8 § IL begära ersättningen behandlas som engångsersättning för allframtidsupplåtelse och därmed beskattas i kapital. Bestämmelsen är i princip även tillämplig på privatbostadsfastighet. Genom bestämmelsen uppnås att ersättningen omfattas av mervärdesskatt även om den vid inkomstbeskattningen redovisas i inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna i 4 kap. 3 § första stycket 2 och 3 ML avser privatbostadsfastighet och har tillkommit mot bakgrund av att en sådan fastighet inte kan ingå i en näringsverksamhet, jfr 13 kap. 1 § tredje stycket IL.

Enligt 4 kap. 3 § första stycket 2 ML räknas som yrkesmässig verksamhet även omsättning av vara, upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt från fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller från en fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § samma lag. Avsikten med bestämmelsen är att den som i större omfattning avyttrar varor etc. från en fastighet ska likställas med den som driver näringsverksamhet.

Det som avses är sådana fall där det vid enstaka tillfällen kan förekomma försäljning av skogsprodukter eller upplåtelse av rätt att ta sand, grus eller annan naturprodukt till betydande belopp (SOU 1989:35, del 1, s. 280). Ett begränsat tillhandahållande av varor och tjänster från nämnda bostäder eller fastigheter, t.ex. begränsad försäljning av frukt och bär från en villaträdgård, undgår följaktligen beskattning.

4 kap. 3 § första stycket 3 ML avser uthyrning av verksamhetslokal i privatbostadsfastighet eller privatbostadsföretag. I bestämmelsen förtydligas att om en fastighetsägare eller hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokal i en privatbostadsfastighet, är uthyrningen att betrakta som yrkesmässig.

De omsättningar som anges i 4 kap. 3 § första stycket 2 och 3 ML omfattas av yrkesmässighetsbegreppet endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Yrkesmässigheten gäller även om motsvarande intäkter hänförs till inkomstslaget kapital och schablonbeskattas vid inkomstbeskattningen.

Avsikten med gällande bestämmelser i 4 kap. 3 § ML är att utvidga vad som kan omfattas av yrkesmässighet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML och förtydliga vad som redan ingår i yrkesmässighetsbegreppet. Syftet är således att även omsättningar av större omfattning som inkomstskatterättsligt inte anses utgöra näringsverksamhet, och därmed inte omfattas av yrkesmässighetsbegreppet enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen, ska falla in under mervärdesskattens tillämpningsområde. I mervärdesskattedirektivet läggs ingen egentlig vikt vid klassificeringen av själva innehavet av en fastighet eller rättighet eller hur fastigheten har klassificerats i andra sammanhang. I stället är det hur fastigheten används eller är avsedd att användas som avgör om det ska anses vara fråga om ekonomisk verksamhet. Enligt EU-rätten ska en prövning av om det är fråga om ett utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav göras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, se även avsnitt 5.1. Genom att den formella kopplingen till vad som inkomstskatterättsligt utgör näringsverksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML föreslås tas bort bedöms bestämmelserna i 4 kap. 3 § ML inte längre vara nödvändiga för att uppnå åsyftat resultat. Vidare finns det inte något direkt stöd i mervärdesskattedirektivet för att tillämpa en beloppsbegränsning av det slag som anges i 4 kap. 3 § ML.

I princip bör i allt väsentligt samma beskattningsresultat uppnås med stöd av den föreslagna lydelsen av 4 kap. 1 § ML.

Bestämmelsen i 4 kap. 3 § ML bör således slopas.

5.3 Övriga följdändringar

<p>Promemorians förslag: Införandet av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet för att avgränsa tillämpningsområdet för mervärdesskatten föranleder vissa tekniska och formella justeringar i mervärdesskattelagen. En följd av införandet är att begreppen näringsidkare, företagare och yrkesmässig verksamhet ska utmönstras.</p>

Förslaget i Ds 2009:58: Överensstämmer i huvudsak med promemorians.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Svenskt Näringsliv, Företagarna* samt *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att en mer genomgripande översyn av struktur och begreppsanvändning i mervärdesskattelagen bör göras. *Kammarrätten i Göteborg, Skatteverket* samt *Sveriges Kommuner och Landsting* har synpunkter på utformningen av vissa bestämmelser.

Skälen för promemorians förslag

Införandet av de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet i 4 kap. 1 § ML medför att en rad terminologiska följdändringar bör göras. En sådan följdändring är att begreppet yrkesmässig verksamhet bör utmönstras även i övriga bestämmelser i mervärdesskattelagen. Begreppet bör ersättas av mervärdesskattedirektivets begrepp ”beskattningsbar person”, ”beskattningsbar person i denna egenskap” eller ”ekonomisk verksamhet”. I vissa fall ersätts begreppet ”den skattskyldige” med beskattningsbar person. Med avseende på skattesubjekten innebär anpassningen att termerna ”näringsidkare” och ”företagare” ersätts av begreppet beskattningsbar person. Dessa tekniska justeringar av begreppsapparaten innebär att en formell överensstämmelse mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet uppnås och att det skapas ytterligare förbättringar av förutsättningarna för en tolkning och tillämpning av lagen i enlighet med direktivet.

En person som inte är en beskattningsbar person betecknas i den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet med termen ”icke beskattningsbar person”, se t.ex. artikel 45. En juridisk person som inte är en beskattningsbar person, t.ex. ett holdingbolag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva och äga andelar i andra bolag eller en myndighet vid myndighetsutövning, benämns i direktivet ”icke beskattningsbar juridisk person”, se bl.a. artikel 2. Då den i mervärdesskattelagen nu använda konstruktionen ”någon som inte är” framstår som tillgängligare bör denna behållas (jfr prop. 2009/10:15 s. 96-97). Den nuvarande lokutionen ”någon som inte är näringsidkare” justeras så att lydelsen i stället blir ”någon som inte är en beskattningsbar person”. Uttrycket ”juridisk person som inte är näringsidkare” ersätts följdriktigt med ”juridisk person som inte är en beskattningsbar person”. Det nuvarande begreppet ”utländsk företagare”, som definieras i 1 kap. 15 § ML, bör ersättas med ”utländsk beskattningsbar person”.

Genom ovan föreslagna justeringar kommer antalet benämningar och definitioner av begrepp som är av betydelse för begreppet beskattningsbar person att reduceras i mervärdesskattelagen. Härigenom innebär anpassningen en förenkling av dagens system. Dessutom kan tolkningsproblemen kring begreppet beskattningsbar person bli färre genom att EU-domstolens avgöranden på ett enklare sätt kan få direkt genomslag på svenska förhållanden.

Flera remissinstanser, bl.a. *Kammarrätten i Göteborg* och *Svenskt Näringsliv*, menar att ytterligare anpassningar av struktur och begrepp i mervärdesskattelagen bör göras. *Kammarrätten i Göteborg* anför att

avdragsrätten enligt mervärdesskattelagen förutsätter att förvärven görs av ”den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet” (jfr 8 kap. 3 § ML), vilket innebär att nystartade verksamheter – i vilka någon skattepliktig omsättning ännu inte företagits – är hänvisade till att söka återbetalning av den ingående skatten. För återbetalning i sådant fall krävs enligt 10 kap. 9 § ML särskilda skäl. Att Skatteverket tolkar bestämmelsen EU-konformt räcker enligt kammarrättens mening inte för att anse att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person ges fullt genomslag i den svenska lagen, se bl.a. EG-domstolens dom i mål C-110/94, INZO (REG 1996 s. I-857). *Skatteverket, Sveriges Kommuner och Landsting och Kammarrätten i Göteborg* föreslår att begreppet skattskyldig i vissa fall ska ersättas med betalningsskyldig.

Detta lagstiftningsärende är föranlett av det fördragsbrottsförfarande som Europeiska kommissionen inlett. Kommissionen har i sin formella underrättelse anfört att den svenska lagstiftningen inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet i fråga om de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet. Med hänsyn till det pågående fördragsbrottsförfarandet bedöms det inte vara möjligt att i förevarande lagstiftningsärende göra en fullständig översyn av strukturen eller terminologin i mervärdesskattelagen.

När det gäller systematiken i mervärdesskattelagen avseende rätten till avdrag för ingående skatt respektive rätten till återbetalning av ingående skatt kan först konstateras att de utgör olika tekniker för att uppnå samma resultat. I 10 kap. 9 § ML anges att Skatteverket kan, när det finns särskilda skäl, besluta att den som har påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan omsättning i verksamheten förekommit. Som Kammarrätten i Göteborg påpekar tolkar Skatteverket bestämmelsen EU-konformt. Mervärdesskattelagen leder på så sätt till samma materiella resultat som direktivet. Med hänsyn till detta framstår en översyn av bestämmelserna om avdragsrätt respektive återbetalningsrätt inte som så angelägen att den måste hanteras inom ramen för förevarande lagstiftningsärende.

Det framstår inte heller som lämpligt att föreslå införande av ytterligare ett nytt begrepp, dvs. betalningsskyldig, utöver de nya begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet. Frågan om en sådan ändring av terminologin får anstå tills det finns utrymme för en bredare översyn av struktur och begreppsapparat i mervärdesskattelagen.

Utformningen av vissa definitioner m.m.

Beträffande den föreslagna utformningen av definitionen av tjänst i 1 kap. 6 § ML anser *Kammarrätten i Göteborg* att den nuvarande kopplingen till skattesubjektet bör slopas och att tjänst därför bör definieras som allt annat som kan tillhandahållas. Orden ”i ekonomisk verksamhet” bör således utelämnas. Enligt kammarrätten är ett sådant uttrycksätt mer i linje med formuleringen i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet.

I gällande lydelse av 1 kap. 6 § ML anges dels att med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft, dels att med tjänst förstås allt annat som kan

tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Enligt ordalydelsen är det således endast för tjänster som det finns ett krav på att tillhandahållandet ska ske i yrkesmässig verksamhet. I enlighet med vad kammarrätten anfört bör definitionen justeras (jfr artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet). Någon skillnad i praktiken rör det sig dock inte om eftersom såväl tillhandahållande av tjänst som leverans av en vara endast beskattas under förutsättning att det är fråga om ekonomisk verksamhet.

Förvaltningsrätten i Stockholm noterar att det inte föreslås någon ändring av begreppet yrkesmässig verksamhet i 10 kap. 11 § första stycket ML avseende rätt till återbetalning av ingående skatt vid sådan omsättning av varor och tjänster för vilka rätt till avdrag saknas på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om s.k. kvalificerade undantag. Enligt förvaltningsrätten bör rätten till återbetalning knytas till egenskapen av beskattningsbar person och begreppet yrkesmässig verksamhet helt utmönstras.

Som förvaltningsrätten anfört bör även 10 kap. 11 § ML justeras på så sätt att yrkesmässig verksamhet byts ut mot ekonomisk verksamhet. Begreppet yrkesmässig verksamhet utmönstras således helt i mervärdesskattelagen.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 6 § och 10 kap. 11 § ML.

Unionsinterna förvärv av varor

I Ds 2009:58 föreslås att uttrycket ”säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt” i den gällande lydelsen av 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML ska ersättas med ett krav på att förvärvet ska ha gjorts från en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap, om denna är ”registrerad till mervärdesskatt” i ett annat EU-land. Vidare föreslås gälla att säljaren inte får vara befriad från mervärdesskatt enligt artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet, dvs. den särskilda ordningen om skattebefrielse för små företag. Några regler som möjliggör sådan befrielse finns inte i svensk lagstiftning. *Skatteverket* anser att det föreslagna kravet att säljaren ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land inte är lämpligt.

Bestämmelsen i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML motsvarar artikel 2.1 b i i mervärdesskattedirektivet. Av denna bestämmelse i direktivet framgår att säljaren ska vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte är befriad från mervärdesskatt i enlighet med reglerna om skattefrihet för små företag (artiklarna 282–292). Detta har i den gällande lydelsen av bestämmelsen i mervärdesskattelagen uttryckts som att säljaren ska vara ”skattskyldig till mervärdesskatt”, jfr prop. 1994/95:57 s. 164. Det finns inte skäl för att i bestämmelsen i mervärdesskattelagen även införa ett krav att säljaren ska vara registrerad till mervärdesskatt. Det föreslås därför att kravet att säljaren ska vara skattskyldig till mervärdesskatt i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML ersätts endast med ett krav att säljaren ska vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte är befriad från mervärdesskatt enligt bestämmelserna om små företag i direktivet.

När det gäller förslaget att ersätta begreppet yrkesmässig verksamhet med ekonomisk verksamhet i 2 a kap. 9 § ML påpekar *Kammarrätten i*

Göteborg att i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 21) används uttrycket rörelse och inte ekonomisk verksamhet.

Som kammarrätten anfört motsvaras bestämmelsen i 2 a kap. 9 § ML av artikel 21 i direktivet. Bestämmelsen kompletterar 2 a kap. 7 § ML och innebär att även en varuöverföring till ett svenskt företag, under vissa förutsättningar, kan beskattas här. I syfte att ytterligare anpassa bestämmelsen till mervärdesskattedirektivet bör lämpligen viss justering göras i den i Ds 2009:58 föreslagna utformningen på så sätt att det föreslås att den som tar varan i anspråk ska vara en beskattningsbar person som bedriver verksamhet i Sverige samt att varan inte får härröra från en verksamhet som denna bedriver i annat EU-land.

Förslaget föranleder ändringar i 2 a kap. 3 och 9 §§ ML.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De föreslagna reglerna ska träda i kraft den 1 juli 2013. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Förslaget i Ds 2009:58: Avviker från promemorians genom att reglerna föreslås träda i kraft redan den 1 januari 2011.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för promemorians förslag: De föreslagna reglerna bör träda i kraft den 1 juli 2013.

Äldre bestämmelser bör på sedvanligt vis fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

7 Offentligfinansiella och andra effekter

Promemorians bedömning: De offentligfinansiella effekterna av förslaget bedöms vara försumbara. De allmänna förvaltningsdomstolarna bör i princip inte påverkas. För Skatteverket uppkommer kostnader för översyn av informationsmaterial, utbildning av personal m.m. som uppskattas till cirka 370 000 kronor. Företagen bör i princip inte påverkas av förslaget. Ett fåtal antal aktörer, som enligt gällande regler inte omfattas av mervärdesskattesystemet, skulle kunna komma att bli skattskyldiga.

Bedömningen i Ds 2009:58: Avviker från promemorians genom att det i Ds 2009:58 inte gjorts någon fristående bedömning av konsekvenserna av de i förevarande lagstiftningsärende behandlade förslagen.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för promemorians bedömning: Förslaget innebär en teknisk justering av mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, på så sätt att de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet förs in i mervärdesskattelagen. Till följd härav görs vissa ytterligare anpassningar till mervärdesskattedirektivet, bland annat genom att de i mervärdesskattelagen nu förekommande begreppen yrkesmässig verksamhet, näringsidkare och företagare utmönstras.

Eftersom det föreligger en skyldighet för myndigheter och domstolar att tolka de svenska bestämmelserna på ett EU-konformt sätt och direktivet dessutom kan tolkas med s.k. direkt effekt, innebär förslaget ett förtydligande i lagen av vad som redan idag tillämpas i praxis. Förslaget innebär således i princip inte någon materiell förändring. Genom förslaget uppnås en ökad formell överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet, vilket underlättar tolkning och tillämpning av mervärdesskattelagen.

Förslaget bedöms endast få försumbara offentligfinansiella effekter. Vidare bedöms det inte få annat än marginella effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna. För Skatteverket tillkommer kostnader för översyn av informationsmaterial, utbildning för personal m.m. Kostnaderna uppskattas till cirka 370 000 kronor. De är av engångskaraktär och ska tas inom befintlig anslagsram.

Förslaget påverkar i princip inte de som för närvarande anses bedriva yrkesmässig verksamhet och som därmed är mervärdesskatteskyldiga. De som främst skulle kunna påverkas av förslaget är personer som bedriver sådan hobbyverksamhet som är att betrakta som yrkesmässig enligt gällande 4 kap. 1 § 2 ML, dvs. i näringsliknande former, och som inte omfattas av mervärdesskattesystemet eftersom omsättningen understiger 30 000 kronor per beskattningsår. Det är svårt att bedöma antalet aktörer som skulle kunna komma att omfattas av mervärdesskatteskyldighet. För taxeringsåret 2011 redovisade 3 033 personer en inkomst av hobby på högst 30 000 kronor i inkomstdeklaration (blankett T2). Det kan dock antas att de flesta av dessa inte bedriver ekonomisk verksamhet, dvs. utför aktiva åtgärder genom att använda medel som liknar dem som används av en producent, handlare eller tjänsteleverantör eller utnyttjar en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. I de fall verksamheten emellertid uppfyller kriterierna för att betraktas som ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet kommer dessa aktörer att omfattas av mervärdesskattesystemet. Sådana personer har emellertid redan i enlighet med gällande tillämpning möjlighet att med stöd av direkt effekt av direktivet bli mervärdesskatteskyldiga. Mot denna bakgrund kan antas att utökad skattskyldighet endast skulle kunna aktualiseras för ett fåtal aktörer. För dessa aktörer, som således tidigare inte omfattats av mervärdesskattesystemet men som nu kommer att omfattas, uppkommer en viss ökning av de administrativa kostnaderna genom att de blir skyldiga att registrera sig till och redovisa mervärdesskatt.

Företagens kostnader för att fullgöra skyldigheter enligt mervärdesskattelagen har undersökts av Skatteverket under hösten 2005. För företag som endast deklarerar mervärdesskatt en gång per år uppgick kostnaderna för mervärdesskattehanteringen till i genomsnitt

4 091 kronor per företag.⁸² I 2012 års penningvärde motsvarar kostnaden 4 525 kronor per företag.

8 Författningskommentarer

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

1 kap.

1 §

I *första stycket första punkten* görs en ändring med anledning av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 §. Ändringen innebär att orden ”yrkesmässig verksamhet” ersätts med ”beskattningsbar person i denna egenskap”. Formuleringen att den beskattningsbara personen ska agera ”i denna egenskap” syftar till att klargöra att om en beskattningsbar person omsätter en vara eller en tjänst i egenskap av privatperson, kommer transaktionen inte att omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Om en beskattningsbar person t.ex. gör ett uttag av en vara från sin verksamhet, med eventuell uttagsbeskattning som följd, och därefter säljer varan, utför han den senare transaktionen i sin egenskap av privatperson och transaktionen omfattas inte av mervärdesskatt (se EG-domstolens den 8 mars 2001 mål C-415/98, Laszlo Bakcsi mot Finanzamt Fürstentfeldbruck, REG 2001, s. I-1831). Paragrafen motsvarar artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet.

I *andra stycket* har hänvisningen till definitionen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. bytts ut mot en hänvisning till definitionen av beskattningsbar person i samma kapitel.

Med beskattningsbar person avses en person som självständigt bedriver sådan verksamhet som är att betrakta som ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. Innebörden av de nya begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet behandlas vidare i författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

2 §

I paragrafen ersätts orden ”företagare” och ”näringsidkare” med det unionsrättsliga begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 § och ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet.

I *första stycket andra punkten* görs även en följdändring, i klargörande syfte, med anledning av ändringen i 4 kap. 8 §. Se kommentaren till den bestämmelsen.

Innebörden av det nya begreppet beskattningsbar person behandlas vidare i författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

⁸² Skatteverkets rapport 2006:3, Krånglig moms – en företagsbroms. Om företagens fullgörandekostnader för moms, s. 49.

2 d §

I paragrafen ersätts orden ”företagare” och ”näringsidkare” med det unionsrättsliga begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 § och ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet.

I paragrafen görs även en redaktionell ändring.

Innebörden av det nya begreppet beskattningsbar person behandlas vidare i författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

6 §

Paragrafens andra mening motsvarar artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Någon motsvarighet till de avslutande orden ”i yrkesmässig verksamhet” återfinns inte i mervärdesskattedirektivet och stryks därför. Någon ändring i sak är inte avsedd.

9 §

I *andra stycket andra punkten* ersätts begreppet ”näringsidkare” med ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 § och ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet. Innebörden av det nya begreppet behandlas vidare i författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

10 §

I paragrafen ersätts ordet ”yrkesmässig” med ”ekonomisk”. Ändringen är en följd av att de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet införs i 4 kap. 1 §. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

14 och 15 §§

I paragraferna ersätts begreppen ”näringsidkare” och ”företagare” med det unionsrättsliga begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att begreppet beskattningsbar person ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

2 kap.

1 §

I paragrafen ersätts begreppen ”näringsidkare” och ”yrkesmässig verksamhet” med ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 § och ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

2, 3, 5, 7 och 8 §§

I paragraferna ersätts uttrycket ”skattskyldig” med ”beskattningsbar person” och ”yrkesmässig verksamhet” med begreppet ”ekonomisk verksamhet”. Paragraferna bygger på artiklarna 16, 18, 26 och 27 i mervärdesskattedirektivet. I dessa bestämmelser används uttrycket ”beskattningsbar person” om den person som tar ut varor eller tjänster ur sin verksamhet. Ändringen är en följd av att de unionsrättsliga begreppen

beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

I *åttonde paragrafen tredje stycket* görs även redaktionella ändringar.

2 a kap.

3 §

I paragrafen ersätts begreppet ”näringsidkare” med ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § ML. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

I *första stycket tredje punkten* ersätts uttrycket ”säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt” med begreppet ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap”. Dessutom anges att säljaren inte får omfattas av reglerna om skattebefrielse för små företag enligt artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet i ett annat EU land. Härigenom uppnås en förbättrad formell överensstämmelse med motsvarande bestämmelse om unionsinterna förvärv av varor i artikel 2.1 b i i mervärdesskattedirektivet. Någon ändring i sak innebär inte anpassningen.

I paragrafen görs vidare mindre språkliga ändringar.

5 och 7 §§

I paragraferna ersätts begreppen ”näringsidkare” och ”yrkesmässig verksamhet” med ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

Vidare görs vissa redaktionella ändringar.

9 §

I paragrafen ersätts kravet i *första strecksatsen* att den som tar i anspråk varan ska bedriva verksamhet som medför skattskyldighet här i landet med att denne ska vara en beskattningsbar person som bedriver verksamhet här i landet. I *tredje strecksatsen* stryks ordet ”yrkesmässig” och uttrycket beskattningsbar person läggs till. Ändringarna utgör en anpassning till motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 21). De är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

3 kap.

10 b §

I paragrafen ersätts begreppet ”näringsidkare” med begreppet ”beskattningsbar person”. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

11 a §

I *andra stycket* byts ordet ”yrkesmässig” ut mot ”ekonomisk”. Ändringen är en följd av att begreppet ekonomisk verksamhet införs i 4 kap. 1 §. Ändringen har inte någon materiell innebörd. Se vidare

författningskommentaren till 4 kap. 1 §. Se även kommentaren till 4 kap. 8 §.

30 b och 30 d §§

I paragraferna ersätts begreppen ”företagare” och ”näringsidkare” med begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringarna är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

30 f §

I paragrafen, som motsvarar artikel 4 i mervärdesskattedirektivet, byts ordet ”skattskyldig” ut mot ”beskattningsbar”. Ytterligare en anpassning till artikel 4 i mervärdesskattedirektivet görs genom tillägget av orden ”som agerar i denna egenskap”. Tillägget understryker att det endast är i situationer när en beskattningsbar person agerar i denna egenskap som det särskilda undantaget enligt denna bestämmelse tillämpas. Justeringarna innebär inte någon materiell förändring.

4 kap.

1 §

Paragrafen anpassas till artiklarna 9.1 och 10 i mervärdesskattedirektivet som definierar de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet. Det nuvarande begreppet yrkesmässig verksamhet i paragrafen slopas.

I *första stycket* införs en definition av begreppet beskattningsbar person som är utformad i enlighet med direktivet. Det anges att en beskattningsbar person är den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat. Av detta följer att varje person, fysisk eller juridisk, kan vara en beskattningsbar person. Den juridiska formen saknar således betydelse. Juridiska och fysiska personer ska behandlas på samma sätt om de i övrigt uppfyller rekvisiten. Vidare följer av definitionen att även utländska subjekt omfattas. Varken nationalitet eller etableringsort spelar således någon roll.

I första stycket införs även ett förtydligande avseende vad som avses med att verksamhet bedrivs självständigt. Bestämmelsen motsvarar artikel 10 i mervärdesskattedirektivet. Någon materiell förändring är inte avsedd.

I *andra stycket* införs en definition av ekonomisk verksamhet. Även den utformas i enlighet med direktivet. Ekonomisk verksamhet definieras därmed som varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Vidare anges att utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav särskilt ska betraktas som ekonomisk verksamhet.

Av unionsrättslig praxis framgår att begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet är avsedda att säkerställa ett brett och neutralt tillämpningsområde för mervärdesskatten, se bland annat EG-domstolens dom den 4 december 1990 i mål C-186/89 W. M. van Tiem mot Staatssecretaris van Financiën, REG 1990 s. I-4363).

Kriterierna i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet tar huvudsakligen sikte på verksamhetens karaktär. Trots vad som i direktivet sägs om att verksamheten ska bedömas oberoende av dess syfte eller resultat kan man se det som att ett förvärvssyfte måste föreligga, nämligen en avsikt att företa beskattningsbara transaktioner. Genom att vikt läggs redan vid avsikten kan förberedande aktiviteter betraktas som ekonomisk verksamhet, t.ex. anskaffande av tillgångar avsedda att i framtiden användas för att utföra beskattningsbara transaktioner. En påstådd avsikt att företa beskattningsbara transaktioner ska kunna styrkas med objektiva omständigheter (se EG-domstolens dom den 14 februari 1985 i mål 268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, REG 1985 s. 655).

Som exempel på fria yrken kan anges konstnärer, fotografer, jurister och författare. I bestämmelsen anges särskilt att utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter av dessa ska anses vara ekonomisk verksamhet. Det krävs således inte att inkomster faktiskt har erhållits. När det är fråga om en tillgång som på grund av sin karaktär är lämpad enbart för kommersiellt bruk kan man normalt utgå från att ekonomisk verksamhet föreligger. När det i stället är fråga om en tillgång som är lämpad för såväl privat som kommersiellt bruk beaktas alla omständigheter för att avgöra om ekonomisk verksamhet föreligger eller inte. Man kan t.ex. jämföra hur vederbörande faktiskt utnyttjar egendomen med hur motsvarande ekonomiska verksamhet vanligen utövas. Även om verksamhetens resultat i sig inte är ett avgörande kriterium kan exempelvis uthyringstid, antalet kunder och intäkternas storlek beaktas vid denna bedömning tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet (se EG-domstolens dom den 26 september 1996 i mål C-230/94 Renate Enkler mot Finanzamt Homburg, REG 1996 s. I-4517).

Intäkter enbart till följd av att en ägare utnyttjar sin äganderätt anses inte utgöra ekonomisk verksamhet. Ett holdingbolag som uteslutande ägnar sig åt att förvärva och äga andelar i andra bolag anses därför inte bedriva ekonomisk verksamhet och utgör därmed inte en beskattningsbar person. Om ett holdingbolag är inblandat i förvaltningen av de ägda bolagen, till exempel genom att tillhandahålla dotterbolagen administrativa, finansiella eller tekniska tjänster, anses det däremot bedriva ekonomisk verksamhet.

En förutsättning för att en verksamhet ska betraktas som ekonomisk i mervärdesskattehänseende är att tillhandahållandet av varor eller tjänster sker mot någon form av ersättning. Det krävs att det finns ett direkt samband mellan det som tillhandahålls och det motvärde som betalas. Det måste således finnas ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer och där det vederlag som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren, se bl.a. EG-domstolens dom den 29 oktober 2009 i mål C-246/08 kommissionen mot Finland, REG 2009 s. I-10605.

Genom att de i mervärdesskattehänseende självständiga unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet införs slopas hänvisningen till definitionen av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Vidare slopas det utökade

yrkesmässighetsbegreppet i paragrafen som avser verksamhet som bedrivs i former som är jämförliga med näringsverksamhet (näringsliknande former, främst s.k. hobbyverksamhet) om ersättningen för omsättningen överstiger 30 000 kronor per beskattningsår.

Slopandet av det utökade yrkesmässighetsbegreppet innebär att sådana aktörer som i dag inte omfattas av mervärdesskattesystemet eftersom ersättningen för omsättningen inte överstiger det nämnda gränslöppet – och som valt att inte träda in i mervärdesskattesystemet med stöd av direkt effekt av direktivet – kommer att omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, under förutsättning att verksamheten uppfyller kraven för att betraktas som ekonomisk verksamhet. Det kan vara svårt att bedöma om det föreligger en avsikt att företa beskattningsbara transaktioner, och därmed ekonomisk verksamhet, när det gäller hobbyverksamhet. Ekonomisk verksamhet kan anses föreligga om den enskilde vidtar aktiva åtgärder genom att använda medel som används av en producent, handlare eller tjänsteleverantör i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Exempel på en sådan aktiv åtgärd är avsättning av medel för marknadsföring, jfr EU-domstolens dom den 15 september 2011 i de förenade målen C-180/10 och C-181/10 Jarosław Słaby mot Minister Finansów samt Emilian Kuć och Halina Jeziorska-Kuć mot Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, ännu inte refererad i REG. När det är fråga om utnyttjande av en materiell eller immateriell tillgång t.ex. uthyrning, krävs det att verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter. En bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet får göras. Vid den bedömningen kan vikt läggas vid bl.a. den faktiska uthyrningstiden, antalet kunder och intäkternas storlek (se bl.a. den ovan nämnda domen i mål C-230/94 Renate Enkler). Resultatet av verksamheten är således inte i sig avgörande.

Exempel på omständigheter som talar för att ekonomisk verksamhet föreligger är att det finns affärsplan, ekonomiska kalkyler, bokföring och att särskilda lokaler hyrts samt att det sker eller har avsatts medel för marknadsföring. Detta innebär att en privatpersons försäljning vid enstaka tillfällen av exempelvis handarbetsprodukter som tillverkats på fritiden eller tävling med egna ridhästar i inte alltför stor omfattning även fortsättningsvis inte kommer att omfattas av mervärdesskatt.

Mot bakgrund av ovanstående framstår det som att ändringen endast i undantagsfall torde få någon materiell betydelse.

Innebörden av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet i EU-rätten beskrivs även i avsnitt 4.2 och förslaget kommenteras i avsnitt 5.1.

6 och 7 §§

Paragraferna har omredigerats och justerats med anledning av införandet av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet i lagen. I paragraferna ersätts begreppet ”yrkesmässig verksamhet” med ”ekonomisk verksamhet”. Någon materiell förändring är inte avsedd. Paragraferna motsvarar artikel 13 i mervärdesskattedirektivet. Innebörden av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet behandlas vidare i författningskommentaren till 1 §.

8 §

I *första stycket* byts ordet ”yrkesmässig” ut mot ”ekonomisk”. Ändringen är en följd av att de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet införs i 4 kap. 1 §. Någon materiell förändring innebär inte den nya ordalydelsen. Se vidare författningskommentaren till 1 §.

Europeiska kommissionen har i en formell underrättelse i juni 2008 anfört att det inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet att låta en ideell förenings eller ett registrerat trossamfunds ideella syfte och dess allmännyttiga ändamål utgöra grund för att anse att dess leveranser av varor eller tillhandahållandena av varor faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den svenska regeringen har i sitt svar anfört invändningar.⁸³ I denna fråga pågår det för närvarande en dialog med kommissionen. Frågan behandlas därför inte i detta lagstiftningsärende.

En ideell förening som enbart bedriver sådan verksamhet som inte är att betrakta som ekonomisk enligt denna paragraf omfattas således inte av mervärdesskatt när den omsätter varor eller tjänster. Eftersom föreningen inte bedriver någon ekonomisk verksamhet är den inte heller en beskattningsbar person. Enligt praxis kan dock en ideell förening, vars omsättning av varor eller tjänster faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt med stöd av denna paragraf, vara att betrakta som en beskattningsbar person vid tillämpningen av bestämmelserna om omsättningsland och därmed vara skyldig att betala mervärdesskatt för förvärv av tjänster från utlandet, se RÅ 2007 ref. 57. För att klargöra att den nya ordalydelsen i denna paragraf inte är avsedd att förändra rådande tillämpning föreslås följändringar i 1 kap. 2 § första stycket och 5 kap. 4 §.

5 kap.

2 c och 3 a §§

I paragraferna ersätts begreppen ”skattskyldig”, ”näringsidkare” och ”företagare” med ”beskattningsbar” samt ”beskattningsbar person”. Ändringarna är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 §. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

4 §

I paragrafen ersätts orden ”näringsidkare” och ”yrkesmässig” med ”beskattningsbar person” respektive ”ekonomisk”. Vidare görs en mindre justering i *första punkten* och ett tillägg i *andra punkten* i syfte att klargöra att någon förändring av gällande tillämpning i fråga om beskattning av ideella föreningar inte är avsedd. Se kommentaren till 4 kap. 8 §.

Ändringarna är en följd av att de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet införs i 4 kap. 1 § och ersätter yrkesmässig verksamhet. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

⁸³ Dnr Fi2008/4219.

5–7, 9–12, 15 a–17 och 19 §§

I paragraferna ersätts begreppet ”näringsidkare” med ”beskattningsbar person”. Ändringarna är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 §. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

6 a kap.

1–6 §§

I paragraferna ersätts begreppet ”näringsidkare” med begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringarna är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 §. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

Vidare görs även mindre språkliga justeringar.

7 kap.

7 b §

I paragraferna ersätts begreppen ”näringsidkare” och ”företagare” med ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

8 a kap

11 §

I *andra stycket* ersätts begreppet ”näringsidkare” med ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

9 kap

1 och 2 §§

I paragraferna ersätts begreppet ”näringsidkare” med ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

Vidare görs språkliga justeringar.

9 a kap.

1–3, 8, 9, 13 och 14 §§

I paragraferna ersätts begreppen ”skattskyldig” och ”näringsidkare” med ”beskattningsbar” samt ”beskattningsbar person”. Ändringarna är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 §. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

Vidare vissa språkliga justeringar. Justeringen i *första paragrafen första stycket femte punkten* görs i syfte att anpassa bestämmelsen till uttryckssättet i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 314.c). Någon materiell innebörd har inte förändringen.

9 b kap.

1, 2, 4–6 §§

I paragraferna ersätts begreppet ”näringsidkare” med begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringarna är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

Vidare görs redaktionella ändringar.

9 c kap.

7 §

I *första stycket* ersätts ordet ”yrkesmässigt” med det unionsrättsliga uttrycket ”i egenskap av beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 §. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

I *andra stycket* görs en språklig justering.

10 kap.

1, 2, 11, 11 c–11 f, 13 a och 13 b §§

I paragraferna ersätts begreppen ”företagare”, ”näringsidkare” och ”yrkesmässig” med ”beskattningsbar person” och ”ekonomisk”. Ändringarna är en följd av att de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

11 kap.

1, 3, 5, 9 och 12 §§

Paragraferna ändras genom att begreppen ”näringsidkare” och ”företagare” ersätts med ”beskattningsbar person”. Ändringarna är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

Vidare görs även språkliga justeringar.

11 a kap.

1 §

I paragrafen ersätts begreppet ”näringsidkare” med begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

13 kap.

15 a §

I *andra stycket* ersätts ordet ”företagare” med ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i 4 kap. 1 § och ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

19 kap.

1, 8, 22, 25, 31 och 34 §§

I paragraferna ersätts begreppen ”företagare” och ”näringsidkare” med begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringarna är en följd av att det

unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

20 kap.

1–3 §§

I paragraferna ersätts begreppet ”företagare” med begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringarna är en följd av att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i lagen. Se vidare författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

I tredje paragrafen görs även en språklig justering.

8.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

5 kap.

3 §

I *första stycket* görs en följdändring med anledning av att begreppet ”näringsidkare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person” i mervärdesskattelagen (1994:200).

6 kap.

1–3 och 5 §§

I paragraferna görs följdändringar med anledning av att begreppet ”företagare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person” i mervärdesskattelagen.

7 kap.

1 §

I *första stycket* görs följdändringar med anledning av att begreppen ”företagare” och ”näringsidkare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person” i mervärdesskattelagen.

26 kap.

31 §

I paragrafen görs en följdändring med anledning av att begreppet ”näringsidkare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person” i mervärdesskattelagen.

38 kap.

3 §

I *andra stycket* görs en följdändring med anledning av att begreppet ”företagare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person” i mervärdesskattelagen.

39 kap.

14 §

I *första stycket* görs en följdändring med anledning av att begreppet ”näringsidkare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person” i mervärdesskattelagen.

41 kap.**3 §**

I paragrafen görs en följdändring med anledning av att begreppet ”företagare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person” i mervärdesskattelagen.

59 kap.**1 och 23 §§**

I paragraferna görs följdändringar med anledning av att begreppet ”näringsidkare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person” i mervärdesskattelagen.

8.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

1, 2, 4, 6, 8–10 och 25 §§

I paragraferna görs följdändringar med anledning av att begreppet ”näringsidkare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person” i mervärdesskattelagen (1994:200).

I *andra paragrafen* görs även en redaktionell justering.

Lagförslaget i Ds 2009:58

Nedan återges lagförslaget i relevanta delar. Den föreslagna lydelsen av 3 kap. 2, 3, 7, 8 och 11 §§, 7 kap. 1 §, 8 kap. 1, 2 och 19 §§ samt 8 a kap. 12 § redovisas således inte. Inte heller återges de föreslagna nya paragraferna 1 kap. 19 §, 3 kap. 8 a, 11 a, 11 c och 11 d §§, det föreslagna nya kapitlet 9 d eller punkterna 2–6 i övergångsbestämmelserna.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)⁸⁴

dels att 1 kap. 2 a och 2 b §§, 3 kap. 18 §, 4 kap. 2–5 §§ och 8 §, 9 kap. samt 13 kap. 28 b § ska upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 4 kap. 5 § ska utgå,

dels att nuvarande 3 kap. 11 a § ska betecknas 3 kap. 11 b §,

dels att 1 kap. 1, 2, 2 d, 6, 9, 10 och 15 §§, 2 kap. 1–3, 5, 7 och 8 §§, 2 a kap. 3, 5, 7 och 9 §§, 3 kap. 2, 3, 7, 8, 10 b, 11, 11b, 24, 30 b, 30 d, 30 f §§, 4 kap. 1, 6 och 7 §§, 5 kap. 2 c, 7 och 9 §§, 6 a kap. 1–6 §§, 7 kap. 1 §, 8 kap. 1, 2 och 19 §§, 8 a kap. 11 och 12 §§, 9 a kap. 1–3 §§, 8, 9, 13 och 14 §§, 9 b kap. 1, 2, 4–6 §§, 9 c kap. 7 §, 10 kap. 1, 2, 11, 11 c–11 e §§, 11 kap. 1, 3 och 5 §§, 13 kap. 28 a § samt 19 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 4 kap. 1 §, 10 kap. 1 § och 19 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 1 kap. 19 §, 3 kap. 8 a, 11 a, 11 b, 11 c och 11 d §§, samt närmast före 3 kap. 8 a, 11 c och 11 d §§ nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel 9 d av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs *i en yrkesmässig verksamhet*, 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 gemenskapsinternt 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 omsättning eller import anges i 2 kap. Vad som

⁸⁴ Lagen omtryckt 2000:500.

utgör gemenskapsinternt förvärv anges i 2 a kap. Huruvida skatteplikt föreligger för en omsättning, ett gemenskapsinternt förvärv eller import anges i 3 kap. *Vad som är yrkesmässig verksamhet* anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

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

2 §

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2-4 c: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk *företagare* och förvärvaren är en *näringsidkare*: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ eller av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *företagare* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *näringsidkare* som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk *beskattningsbar person* och förvärvaren är en *beskattningsbar person*: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ eller av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *beskattningsbar person* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *beskattningsbara personer* som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i

1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en *näringsidkare* som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan *näringsidkare* som tillhandahåller en *näringsidkare* som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2, 3 eller 4 b i denna paragraf, i 3 kap. 3 § *andra och tredje styckena*, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *företagare* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

– mark- och grundarbeten,

– bygg- och anläggningsarbeten,

– bygginstallationer,

– slutbehandling av byggnader, eller

– uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en *beskattningsbar person* som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan *beskattningsbar person* som tillhandahåller en *beskattningsbar person* som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2, 3 eller 4 b i denna paragraf, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11 *eller som avser upplåtelse av nytjanderätt till fastighet*, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *beskattningsbar person* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. Bilaga 1

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

2 d §

Om en utländsk *företagare* begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske *företagarens* skattskyldighet skall därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Om en utländsk *beskattningsbar person* begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske *beskattningsbara personens* skattskyldighet ska därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

6 §

Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i *yrkesmässig* verksamhet.

Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i *ekonomisk* verksamhet.

9 §

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

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

2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger *näringsidkarens* kostnad för att utföra tjänsten.

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

10 §

Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en *yrkesmässig* verksamhet som bedrivs här i landet.

Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en *ekonomisk* verksamhet som bedrivs här i landet.

15 §

Med utländsk *företagare* förstås en *näringsidkare* som inte har

Med utländsk *beskattningsbar person* förstås en *beskattningsbar*

sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

2 kap.

1 §

Med omsättning av vara förstås

1. att en vara överläts mot ersättning, eller
2. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§.

En överföring av en vara till ett annat EG-land *skall* likställas med en omsättning av varan om

– varan transporteras av en *näringsidkare* eller för dennes räkning från en yrkesmässig verksamhet som *näringsidkaren* bedriver inom EG,

– överföringen görs för denna verksamhet, och

– överföringen *skall* beskattas som gemenskapsinternt förvärv i det andra EG-landet.

Med omsättning av tjänst förstås

1. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon, eller

2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 5, 7 eller 8 §.

2 §

Med uttag av vara förstås att *den som är skattskyldig*

1. tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk eller, om inte annat följer av andra stycket, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, eller

2. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

Överlåtelse av varor utan ersättning anses inte som uttag, om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover och ges för den *skattskyldiges egen* verksamhet.

Med uttag av vara förstås att *en beskattningsbar person*

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

3 §

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den *skatt-*

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den

skyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den *skattskyldige*, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den *beskattningsbara personen*, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

Bilaga 1

5 §

Med uttag av tjänst förstås att *den skattskyldige*

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för sitt eget eller personalens privata bruk, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för privat ändamål, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den *skattskyldige* haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den *skattskyldige* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

Med uttag av tjänst förstås att *en beskattningsbar person*

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för privat ändamål, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den *beskattningsbara personen* haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den *beskattningsbara personen* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

Med uttag av tjänst förstås även att en *skattskyldig* i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om han både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Det samma gäller i fråga om tjänster som den skattskyldige utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

Med uttag av tjänst förstås även att en *beskattningsbar person* i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om han både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Det samma gäller i fråga om tjänster som den beskattningsbara personen utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

Första stycket gäller

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

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

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en *yrkesmässig* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en *ekonomisk* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

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

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

3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighets- Bilaga 1
skötsel.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en *yrkesmässig* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en *näringsidkare* som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en *ekonomisk* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en *beskattningsbar person* som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

2 a kap.

3 §

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 1, om förvärvet avser

1. ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a §,
2. en sådan punktskattepliktig vara som anges i 1 kap. 13 b § och köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare, eller
3. en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

Första stycket 3 avser köpare som är

1. näringsidkare vars verksam-

2. en sådan punktskattepliktig vara som anges i 1 kap. 13 b § och köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person, eller

3. en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap, om

- säljaren är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land, och

- säljaren inte är befriad från mervärdesskatt enligt artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Första stycket 3 avser köpare som är

1. en beskattningsbar person

het medför rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ av sådan skatt, eller

2. näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ eller juridiska personer som inte är näringsidkare, under förutsättning

- att det sammanlagda värdet av hans skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor, eller
- att köparen omfattas av ett sådant beslut som anges i 4 §.

som agerar i denna egenskap vars verksamhet medför rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ av sådan skatt, eller

2. en beskattningsbar person vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ eller juridiska personer som inte är beskattningsbara personer, under förutsättning

5 §

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 1 även i de fall transporten påbörjas utanför EG och varan därefter importerats till ett annat EG-land av förvärvaren för vidare transport till Sverige, om förvärvaren är en juridisk person som inte är näringsidkare.

I 10 kap. 11 b § finns bestämmelser om återbetalning i vissa fall av skatt som betalas vid import.

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 1 även i de fall transporten påbörjas utanför EG och varan därefter importerats till ett annat EG-land av förvärvaren för vidare transport till Sverige, om förvärvaren är en juridisk person som inte är beskattningsbar person.

7 §

En vara *skall* anses förvärvad enligt 2 § 3, om

- den som för över varan *bedriver yrkesmässig verksamhet* i ett annat EG-land,
- överföringen görs för *denna* verksamhet, och
- överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av den *som bedriver verksamheten* eller för dennes räkning.

En vara *skall* inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,
2. utgör ett led i omsättningen av

En vara *ska* anses förvärvad enligt 2 § 3, om

- den som för över varan *är en beskattningsbar person* i ett annat EG-land,
- överföringen görs för *dennes* verksamhet, och
- överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av *den beskattningsbara personen* den som bedriver verksamheten eller för dennes räkning.

En vara *ska* inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,
2. utgör ett led i omsättningen av

en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till *näringsidkaren* i det EG-land som varan ursprungligen överförts från,

3. görs för att den överförda varan skall användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför *skall* användas tillfälligt här i landet,

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, skall användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a §,

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4, eller

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d §.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, *skall* varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till *den beskattningsbara personen* i det EG-land som varan ursprungligen överförts från,

3. görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför *ska* användas tillfälligt här i landet,

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, skall användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a §,

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4, eller

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d §.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, *ska* varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

9 §

En vara *skall* anses förvärvad enligt 2 § 4, om

– den som tar i anspråk varan bedriver verksamhet som medför skattskyldighet här i landet,

– han tar i anspråk varan för ett annat ändamål än som anges i 7 § andra stycket genom att använda den för denna verksamhet efter att varan transporterats av honom eller för hans räkning till Sverige från ett annat EG-land, och

– varan inte härrör från en *yrkesmässig* verksamhet som han bedriver i det landet.

En vara *ska* anses förvärvad enligt 2 § 4, om

bedriver verksamhet som medför

– varan inte härrör från en *ekonomisk* verksamhet som han bedriver i det landet.

3 kap.

10 b §

En *näringsidkare* har rätt att bli skattskyldig för en omsättning som annars skulle ha undantagits enligt 10 a § första stycket om han

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag

En *beskattningsbar person* har rätt att bli skattskyldig för en omsättning som annars skulle ha undantagits enligt 10 a § första stycket om han

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag

till investeringsguld och omsättningen görs till en annan *näringsidkare*, eller

2. i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriellt ändamål och omsättningen avser investeringsguld enligt 1 kap. 18 § första stycket 1 och görs till en annan *näringsidkare*.

11 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva *idrottslig verksamhet*. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av *den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten*.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening *i de fall verksamheten inte anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 §*.

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 av varor som görs av en utländsk *företagare* om

1. den utländske *företagaren* är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land,

till investeringsguld och omsättningen görs till en annan *beskattningsbar person*, eller

2. i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriellt ändamål och omsättningen avser investeringsguld enligt 1 kap. 18 § första stycket 1 och görs till en annan *beskattningsbar person*.

11 b §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att *utöva idrott*. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av *idrotten om tjänsterna omsätts av samma beskattningsbara person i omedelbar anslutning till idrottstjänsten*.

Från skatteplikt undantas även fysisk träning. Med fysisk träning avses motion, friluftsliv och liknade som syftar till att öka deltagarnas fysiska välbefinnande samt tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den fysiska träningen om tjänsterna omsätts av samma beskattningsbara person i omedelbar anslutning till den fysiska träningen.

Undantaget *i första och andra stycket* gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller *sådan allmännyttig ideell förening, stiftelse eller registrerat trossamfund som avses i 1 kap. 19 §*.

30 b §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 av varor som görs av en utländsk *beskattningsbar person* om

1. den utländske *beskattningsbara personen* är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land,

2. förvärvet görs för en efterföljande omsättning här i landet,
3. varan sänds eller transporteras direkt till Sverige från ett annat EG-land än det där den utländske *företagaren* är registrerad till mervärdesskatt, och
4. den till vilken den efterföljande omsättningen görs är en *näringsidkare* eller en juridisk person som inte är *näringsidkare*, som är registrerad till mervärdesskatt här och som är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.
3. varan sänds eller transporteras direkt till Sverige från ett annat EG-land än det där den utländske *beskattningsbara personen* är registrerad till mervärdesskatt, och
4. den till vilken den efterföljande omsättningen görs är en *beskattningsbar person* eller en juridisk person som inte är *beskattningsbar person*, som är registrerad till mervärdesskatt här och som är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.

30 d §

- Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska *företagare* om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.
- Från skatteplikt undantas även gemenskapsinterna förvärv som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning skulle föreligga enligt 10 kap. 6 och 7 §§.
- Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska *beskattningsbara personer* om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

30 f §

- Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en *skattskyldig återförsäljare* och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 312–325 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.
- Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en *beskattningsbar återförsäljare som agerar i denna egenskap* och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 312–325 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

4 kap. Yrkesmässig verksamhet

Vad som är yrkesmässig verksamhet

4 kap. Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet

Vem som är beskattningsbar person och vad som är ekonomisk verksamhet

1 §

En verksamhet är yrkesmässig, om den

1 utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller

2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

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

6 §

Staten, ett statligt affärsverks eller en kommuns omsättning av varor eller tjänster mot ersättning utgör yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte.

Staten, ett statligt affärsverk eller en kommun räknas som beskattningsbara personer om inte verksamheten avser

1. led i myndighetsutövningen, eller

2. bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

7 §

En omsättning som avses i 6 § utgör dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller

2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

Första stycket gäller inte om behandlingen av omsättningen som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstoring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som yrkesmässig verksamhet även i sådana fall som avses i första stycket, under förutsättning att åt-

Vad som sägs i 6 § gäller inte om behandlingen av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun som icke beskattningsbar person skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Vid omhändertagande och förstoring av avfall och föroreningar samt avloppsrening ska staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses som beskattningsbar person även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

5 kap.

2 c §

Omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas, eller av el, till en *skattskyldig* återförsäljare *skall* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige eller, om återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Med en *skattskyldig* återförsäljare förstås i denna paragraf en *näringsidkare* vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas eller el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

Omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas, eller av el, till en *beskattningsbar* återförsäljare *ska* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige eller, om återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Med en *beskattningsbar* återförsäljare förstås i denna paragraf en *beskattningsbar person* vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas eller el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

7 §

Tjänster som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om de

1. tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en *näringsidkare* som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om *näringsidkaren* saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här,

2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är en *näringsidkare* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

3. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av

1. tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en *beskattningsbar person* som i Sverige 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 Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här,

2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är en *beskattningsbar person* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

3. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av

någon som inte är en *näringsidkare* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG samt utgör sådana tjänster som anges i andra stycket 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

Första stycket gäller

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
 2. reklam- och annonseringstjänster,
 3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
 4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
 5. tillhandahållande av information,
 6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
 7. uthyrning av arbetskraft,
 8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel,
 9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,
 10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
 11. radio- och televisionssändningar,
 12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
 - a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
 - b. programvara och uppdatering av denna,
 - c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
 - d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och
 - e. distansundervisning.
 13. tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster,
 14. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i denna paragraf.
- Tjänster som anges i andra stycket *skall* anses omsatta utomlands, om de

någon som inte är en *beskattningsbar person* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG samt utgör sådana tjänster som anges i andra stycket 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

Tjänster som anges i andra stycket *ska* anses omsatta utomlands, om de

1. tillhandahålls härifrån och förvärvaren är en *näringsidkare* som i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om *näringsidkaren* saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är en *näringsidkare* i det landet, eller

3. tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren inte är en *näringsidkare* här i landet.

1. tillhandahålls härifrån och förvärvaren är en *beskattningsbar person* som i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG 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, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är en *beskattningsbar person* i det landet, eller

3. tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren inte är en *beskattningsbar person* här i landet.

9 §

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,

2. direkt utförelse av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare,

3. en utländsk *företagare* förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförelse till en plats utanför EG,

3. en utländsk *beskattningsbar person* förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförelse till en plats utanför EG,

4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,

6. det är fråga om en leverans av varor av de slag som avses i 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker,

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, under förutsättning att

a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, och

b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades, eller

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att

a) ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b) säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7-9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

6 a kap.

1 §

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera *näringsidkare*, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda *näringsidkare* (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet *skall* anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera *beskattningsbara personer*, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda *beskattningsbar person* (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet *ska* anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.

2 §

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. *näringsidkare* som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. *näringsidkare* med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla näringsidkare som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

3. *näringsidkare* som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en *näringsidkares* fasta driftställe i Sverige.

Näringsidkare som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

1. *beskattningsbara personer* som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. *beskattningsbara personer* med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla beskattningsbara personer som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

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

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en *beskattningsbar persons* fasta driftställe i Sverige.

Beskattningsbara personer som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

3 §

En mervärdesskattegrupp får endast avse *näringsidkare* som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

En mervärdesskattegrupp får endast avse *beskattningsbara personer* som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

4 §

En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag Skatteverket beslutar att *näringsidkarna* skall registreras som en sådan grupp (gruppregistrering), eller den senare dag som Skatteverket därvid bestämmer. Av beslutet skall framgå vem Skatteverket utsett som huvudman för gruppen.

Till grupphuvudman *skall* utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den *näringsidkare* i mervärdesskattegruppen som de

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

Till grupphuvudman *ska* utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den *beskattningsbara personen* i mervärdesskatte-

övriga näringsidkarna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en *näringsidkare* som är kommittentföretag.

Om Skatteverket beslutar om detta får nya *näringsidkare* inträda i gruppen, *näringsidkare* utträda ur gruppen eller grupphuvudmannen bytas ut.

Gruppregistreringen består till dess att Skatteverket har beslutat att den *skall* upphöra.

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

Skatteverket *skall* besluta om gruppregistrering enligt 4 §, eller om ändring eller avregistrering enligt 5 §, om berörda *näringsidkare* ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut.

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

gruppen som de övriga beskattningsbara personerna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en *beskattningsbar person* som är kommittentföretag.

5 §

Om Skatteverket beslutar om detta får nya *beskattningsbara personer* inträda i gruppen, *beskattningsbara personer* utträda ur gruppen eller grupphuvudmannen bytas ut.

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

6 §

Skatteverket *ska* besluta om gruppregistrering enligt 4 §, eller om ändring eller avregistrering enligt 5 §, om berörda *beskattningsbara personer* ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut.

8 a kap.

11 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror, *utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet*, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, *skall* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller

Vid överlåtelse av andra investeringsvaror *än fastigheter*, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, *ska* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

12 §.

När en *näringsidkare* inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en *näringsidkare* utträder ur en sådan grupp övertar *näringsidkaren* gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till *näringsidkarens* investeringsvaror.

När en *beskattningsbar person* inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en *beskattningsbar person* utträder ur en sådan grupp övertar *den beskattningsbara personen* gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till *den beskattningsbara personens* investeringsvaror.

9 a kap.

1 §

Detta kapitel tillämpas vid en *skattskyldig* återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EG av

1. någon annan än en *näringsidkare*,

2. en *näringsidkare* som ska redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

3. en *näringsidkare* vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

4. en *näringsidkare* som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller

5. en *näringsidkare* i ett annat EG-land om näringsidkarens omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom.

Detta kapitel omfattar inte omsättning av sådana transportmedel som har förvärvats enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1.

Detta kapitel tillämpas vid en *beskattningsbar* återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EG av

1. någon annan än en *beskattningsbar person*,

2. en *beskattningsbar person* som ska redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

3. en *beskattningsbar person* vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

4. en *beskattningsbar person* som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller

5. en *beskattningsbar person* i ett annat EG-land om den beskattningsbara personens omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom.

2 §

Om en *skattskyldig* återförsäljare begär det skall Skatteverket besluta att återförsäljaren *skall*

Om en *beskattningsbar* återförsäljare begär det ska Skatteverket besluta att återförsäljaren

Bilaga 1	<p>tillämpa detta kapitel vid försäljning av</p> <p>1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller</p> <p>2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.</p> <p>Ett beslut enligt första stycket gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.</p>	<p><i>ska</i> tillämpa detta kapitel vid försäljning av</p> <p>1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller</p> <p>2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.</p> <p>Ett beslut enligt första stycket gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.</p>
	<p>3 §</p> <p>Utan hinder av 1 § eller ett beslut som avses i 2 § får en <i>skattskyldig</i> återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en omsättning som annars skulle omfattas av bestämmelserna i detta kapitel.</p>	<p>3 §</p> <p>Utan hinder av 1 § eller ett beslut som avses i 2 § får en <i>beskattningsbar</i> återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en omsättning som annars skulle omfattas av bestämmelserna i detta kapitel.</p>
	<p>Med <i>skattskyldig</i> återförsäljare förstås en <i>skattskyldig</i> person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.</p> <p>Första stycket gäller även om den <i>skattskyldiga</i> personen handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision <i>skall</i> betalas vid köp eller försäljning.</p>	<p>8 §</p> <p>Med <i>beskattningsbar</i> återförsäljare förstås en <i>beskattningsbar</i> person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.</p> <p>Första stycket gäller även om den <i>beskattningsbara</i> personen handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision <i>ska</i> betalas vid köp eller försäljning.</p>
	<p>9 §</p> <p>Vid sådan omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 1 eller 2 § utgörs beskattningsunderlaget av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen.</p> <p>Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan en varas försäljningspris och varans inköpspris, om inte annat följer av 11 §.</p> <p>Har en <i>näringsidkare</i> själv importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter <i>skall</i> som inköpspris anses beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av den mervärdesskatt som hänför sig till importen.</p>	<p>9 §</p> <p>Vid sådan omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 1 eller 2 § utgörs beskattningsunderlaget av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen.</p> <p>Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan en varas försäljningspris och varans inköpspris, om inte annat följer av 11 §.</p> <p>Har en <i>beskattningsbar person</i> själv importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter <i>ska</i> som inköpspris anses beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av den mervärdesskatt som hänför sig till importen.</p>
	<p>13 §</p> <p>Avdrag får inte göras för</p>	<p>13 §</p> <p>Avdrag får inte göras för</p>

ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från en *skattskyldig* återförsäljare vars omsättning av varorna beskattas enligt detta kapitel eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

Vid sådan omsättning av varor som beskattas enligt detta kapitel får en *skattskyldig* återförsäljare inte göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från en *beskattningsbar* återförsäljare vars omsättning av varorna beskattas enligt detta kapitel eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

Vid sådan omsättning av varor som beskattas enligt detta kapitel får en *beskattningsbar* återförsäljare inte göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

14 §

Om en *skattskyldig* återförsäljare har valt att enligt 3 § tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på omsättning som annars skulle ha omfattats av detta kapitel, *skall* den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av varorna dras av för den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren när det är fråga om

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

Om en *beskattningsbar* återförsäljare har valt att enligt 3 § tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på omsättning som annars skulle ha omfattats av detta kapitel, *ska* den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av varorna dras av för den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren när det är fråga om

9 b kap.

1 §

Detta kapitel tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra *näringsidkare* eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär *skall* anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

Med resebyrå avses även researrangör.

Detta kapitel tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra *beskattningsbara* personer eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär *ska* anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av resebyråns marginal.

Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra *näringsidkare* och som kommer resenären direkt till godo.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget *skall* resebyråns kompensation för skatt enligt denna lag inte räknas in i ersättningen.

Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra *beskattningsbara personer* och som kommer resenären direkt till godo.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget *ska* resebyråns kompensation för skatt enligt denna lag inte räknas in i ersättningen.

4 §

Omsättning av resetjänsten omfattas av 5 kap. 8 § om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan *näringsidkare* tillhandahållit resebyrån utanför EG, skall resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den *andra näringsidkaren* tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 11 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan *beskattningsbar person* tillhandahållit resebyrån utanför EG, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den *andra beskattningsbara personen* tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 11 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

5 §

Om mervärdesskatt *skall* redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, får resebyrån underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

Om köparen av resetjänsten är en *näringsidkare* erinras dock om vad som i de allmänna bestämmelserna i denna lag föreskrivs om en fakturas innehåll för rätten till avdrag för eller återbetalning av

Om mervärdesskatt *ska* redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, får resebyrån underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

Om köparen av resetjänsten är en *beskattningsbar person* erinras dock om vad som i de allmänna bestämmelserna i denna lag föreskrivs om en fakturas innehåll för rätten till avdrag för eller

6 §

Om resenären är en *näringsidkare* vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får resebyrån i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en sådan omsättning som omfattas av detta kapitel.

Om resenären är en *beskattningsbar person* vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får resebyrån i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en sådan omsättning som omfattas av detta kapitel.

9 c kap.

7 §

Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och som yrkesmässigt i större omfattning lagrar sådana varor som avses i 3 § 2.

Upplagshavarens lagring av varor *skall* äga rum i godkänt skatteupplag.

Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och som i egenskap av *beskattningsbar person* i större omfattning lagrar sådana varor som avses i 3 § 2.

Upplagshavarens lagring av varor *ska* äga rum i godkänt skatteupplag.

10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av ingående skatt

Återbetalning till utländska företagare

Återbetalning till utländska beskattningsbara personer

10 kap.

1 §

En utländsk *företagare* har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,
2. omsättningen, i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och
3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b

eller 4 c om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Rätten till återbetalning enligt första och andra styckena gäller dock inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §.

2 §

En utländsk *företagare* som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import av den förmedlade varan eller tjänsten endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt.

En utländsk *beskattningsbar person* som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import av den förmedlade varan eller tjänsten endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt.

I andra fall än som avses i 1 § andra stycket ger ingående skatt som avser förvärv eller import av en vara inte rätt till återbetalning, om varan förvärvas eller förs in för att inom landet levereras till en köpare.

I 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till återbetalning av ingående skatt.

11 §

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han 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 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänförs 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 *näringsidkare* som i ett land utanför EG har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om *näringsidkaren* saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,

1. förvärvaren är en *beskattningsbar person* som i ett land utanför EG 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, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. förvärvaren inte är en *näringsidkare* och han är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG, eller

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

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

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt avseende förvärv och import som hänför sig till omsättning i ett annat EG-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 §.

11 c §

Vid omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *näringsidkare* rätt till återbetalning av ingående skatt som avser

1. förvärv av investeringsguld om den som omsätter investeringsguldet till honom är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §,
2. förvärv eller import av annat guld än investeringsguld som därefter av *näringsidkaren* eller för hans räkning omvandlas till investeringsguld, eller
3. förvärv av tjänster som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt på guld, inbegripet investeringsguld.

Vid omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *beskattningsbar person* rätt till återbetalning av ingående skatt som avser

2. förvärv eller import av annat guld än investeringsguld som därefter av *den beskattningsbara personen* eller för hans räkning omvandlas till investeringsguld, eller

11 d §

Vid omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *näringsidkare*, som framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld, rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor eller tjänster som är knutna till framställningen eller omvandlingen av guldet, som om omsättningen hade varit skattepliktig.

Vid omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *beskattningsbar person*, som framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld, rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor eller tjänster som är knutna till framställningen eller omvandlingen av guldet, som om omsättningen hade varit skattepliktig.

11 e §

Andra än utländska *företagare* har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt

Andra än utländska *beskattningsbara personer* har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren

1 kap. 2 § första stycket 4 b om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

11 kap.

1 §

Varje *näringsidkare* ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan *näringsidkare* eller till en juridisk person som inte är *näringsidkare*.

Varje *beskattningsbar person* ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan *beskattningsbar person* eller till en juridisk person som inte är en *beskattningsbar person*.

Varje *näringsidkare* ska även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning av

Varje *beskattningsbar person* ska även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning av

- nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket till en privatperson,
- vara enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EG-land, eller
- bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.

3 §

Varje *näringsidkare* ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

Varje *beskattningsbar person* ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.

5 §

Vid tillämpning av detta kapitel *skall*, i fråga om en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, med skattskyldig förstås *näringsidkare* i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.

Vid tillämpning av detta kapitel *ska*, i fråga om en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, med skattskyldig förstås *beskattningsbar person* i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.

Vad som sägs i detta kapitel om den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid omsättningar enligt första stycket det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.

13 kap.

28 a §

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 8 a kap. 1-12 och 14 §§ *samt 9 kap. 10-13 §§ skall* jämkas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller överlåtelse skett. Vid överlåtelse av en fastighet *skall* dock överlåtaren jämka avdraget för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett, om inte redovisningsperioden för mervärdesskatt är beskattningsår.

När ett tidigare verkställt avdrag *skall* minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för redovisningsperioden ökas.

Om den skattskyldige försätts i konkurs *skall* avdrag jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats. Om konkursboet senare *skall* överta rättighet och skyldighet enligt 8 a kap. 13 §, *skall* även ändringen av jämningsbeloppet göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades. De ändringar på grund av jämkning som konkursboet *skall* göra genom övertagandet, *skall* göras i konkursboets redovisning för de redovisningsperioder som anges i första och andra styckena.

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 8 a kap. 1-12 och 14 §§ *ska* jämkas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller överlåtelse skett. Vid överlåtelse av en fastighet *ska* dock överlåtaren jämka avdraget för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett, om inte redovisningsperioden för mervärdesskatt är beskattningsår.

När ett tidigare verkställt avdrag *ska* minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för redovisningsperioden ökas.

Om den skattskyldige försätts i konkurs *ska* avdrag jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats. Om konkursboet senare *ska* överta rättighet och skyldighet enligt 8 a kap. 13 §, *ska* även ändringen av jämningsbeloppet göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades. De ändringar på grund av jämkning som konkursboet *ska* göra genom övertagandet, *ska* göras i konkursboets redovisning för de redovisningsperioder som anges i första och andra styckena.

Återbetalning till utländska företagare **Återbetalning till utländska beskattningsbara personer**

Utländska *företagare* som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska *företagare* som är eller ska vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

1 §
Utländska *beskattningsbara personer* som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska *beskattningsbara personer* som är eller ska vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet

Förteckning över remissinstanser avseende Ds 2009:58

Bilaga 2

Remissinstanser som yttrat sig

Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Ekobrottsmyndigheten, Kommerskollegium, Tullverket, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Statskontoret, Statistiska centralbyrån (SCB), Boverket, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Stiftelsen Svenska Rikskonserter, Statens kulturråd, Riksantikvarieämbetet, Statens historiska museer, Livrustkammaren och Skoklosters slott med Stiftelsen Hallwylska museet, Stiftelsen Dansens Hus, Stiftelsen Svenska Filminstitutet, Svenska ESF-rådet, Gotlands kommun, Malmö kommun, Mariestads kommun, Skurups kommun, Stockholms kommun, Svenska kyrkan, Sveriges Hembygdsförbund, Pensionärernas Riksorganisation (PRO), Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), Svenska Jägareförbundet, Sveriges advokatsamfund, Stockholms Handelskammare, Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), FAR, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Riksidrottsförbund, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Landsorganisationen i Sverige (LO), Näringslivets Regelnämnd, Regelrådet, Svenska Tidningsutgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Amatörkulturens Samrådsgrupp, Arbetsgivarföreningen KFO, Bygdegårdarnas Riksförbund, Civilförsvarsförbundet, Erikshjälpen, Evangeliska Frikyrkan, Famna, Fastighetsägarna, Folkbildningsförbundet, Folkets Hus och Parker, Folkspel Ideell Förening, Riksorganisationen Hela Sverige ska leva, Fondbolagens Förening, Forskningsrådet för arbetsliv och socialvetenskap (FAS), Forskningsrådet för miljö, areella näringar och samhällsbyggande (Formas), Forum för Frivilligt Socialt arbete, Fritidsodlingens Riksorganisation (FOR), Frivilligorganisationernas Insamlingsråd (FRIL), Frälsningsarmén, Företagarna, Hela Människans riksenhet, Hyresgästföreningen, Judiska Församlingen i Stockholm, KFUM-KFUK, Kuratorskollegiet i Lund, Kuratorskonventet i Uppsala, Landsrådet för Sveriges Ungdomsorganisationer, Läns museernas samarbetsråd, Myrorna, Pingstkyrkan, RFSU, Riksförbundet Hem och Skola, Riksföreningen Våra Gårdar, Riksteatern, Rörelse-folkhögskolornas Intresseorganisation (RIO), Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO), Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Stockholms Stadsmission, Stockholms Katolska Stift, Studieförbundet SISU Idrottsutbildarna, Svensk Scenkonst, Svenska Fotbollförbundet, Svenska Ishockeyförbundet, Svenska Kennelklubben, Svenska Ridsportförbundet, Svenska Röda Korset, Svenska Scoutförbundet (SSF), Svenska Folkdansringen, Svenskt Friluftsliv, Sveriges Byggindustrier, Sveriges förenade studentkårer, Sveriges Kristna Råd, Vårdalstiftelsen och Östersjöstiftelsen.

Remissinstanser som avstått från att yttra sig

SACO och Stiftelsen för kunskaps- och kompetensutveckling.

Bilaga 2 *Remissinstanser som inte inkommit med yttrande*

Ungdomsstyrelsen, Bengtsfors kommun, Cancerfonden, Sveriges Pensionärsförbund, Svenska Naturskyddsföreningen, Amnesty International svenska sektionen, Bildkonst Upphovsrätt i Sverige, Coompanion, Elektriska Installatörsföreningen, FilmCentrum, Forum Syd, Friluftsförbundet, Friskis och Svettis, Förbundet S:t Lukas, Föreningen för Sveriges Kulturtidskrifter, Handikappförbundens Samarbetsorganisation, Hjälpverksamheten Hjärta till Hjärta, Hjärt- och Lungsjukas Riks-förbund, Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien, Kungl. Skogs- och lantbruksakademien, Kungl. Vetenskapsakademien, Kungl. Vitterhets Historie och Antikvitets Akademien, Konstfrämjandet, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd, Konstnärernas Riksorganisation, Korpen Svenska Motionsidrottsförbundet, Läkarmissionen, Motorhistoriska Riksförbundet, Praktisk Solidaritet/Emmaus, RFSL, Riksförbundet för Folkmusik och Dans, Riksförbundet Pensionärs gemenskap, Riksförbundet Sveriges Museer, Riksföreningen Folkets Bio, Rådet för finansiell rapportering, Stiftelsen för internationalisering av högre utbildning och forskning, Stiftelsen för Miljöstrategisk Forskning, Stiftelsen för Strategisk Forskning, Svensk Form, Svensk Handel, Svenska Orienteringsförbundet, Sveriges Bostadsrättscentrum, Sveriges Förenade Filmstudios, Sveriges Kommunalpensionärers Organisation, Sveriges Konstföreningar, Sveriges Muslimska Råd, Sveriges Pensionärers Riksförbund, Synskadades Riksförbund, Vårdalinstitutet och Vårdföretagarna

Övriga instanser

Sveriges Tandläkarförbund, Varbergs GIF Fotboll, Civil Rights Defenders, Storstockholms Diabetesförening, Svenska Diabetesförbundet, Ungdomens Nykterhetsförbund, Svenska FN-förbundet, MAIS (Musikarrangörer i Samverkan), Civos (Civilsamhällets organisationer i samverkan), Svenska Båtunionen, Self Storage Association Sweden, Ideell Second Hand, Arbetsgivaralliansen, Friskolornas riksförbund, Svenska Petroleuminstitutet, Svenska Scoutrådet, Barncancerfonden, Hörselskadades Riksförbund, Aleris Holding AB, Svenska Golfförbundet, Sveriges Roll- och Konfliktspelsförbund (Sverok), Koloniträdgårdsförbundet, Riksorganisationen Sveriges Motorcyklister (SMC), IOGT-NTOs Juniorförbund, Läkare Utan Gränser, KFUK-KFUMs scoutförbund, Norrbottensteatern, Svenska Försvarsutbildningsförbundet och Folkbildningsrådet.