

Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med avfall och skrot av vissa metaller

Huvudsakligt innehåll

I promemorian föreslås att s.k. omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt ska gälla vid handel med avfall och skrot av vissa metaller. Detta innebär att köparen ska vara redovisnings- och betalningsskyldig för mervärdesskatten i stället för säljaren vid sådan nationell handel mellan näringsidkare. Syftet med förslaget är att det omfattande fusket med mervärdesskatt som förekommer i skrotbranschen ska förhindras. Grunden till förslaget är ett EU-direktiv som innebär att det är tillåtet att tillämpa omvänd skattskyldighet vid handel med bl.a. skrot. De flesta av EU-medlemsstaterna har infört sådan skattskyldighet. Den omvända skattskyldigheten föreslås omfatta handel med avfall och skrot av vissa metaller i enlighet med den klassificering som finns i EU:s gemensamma tulltaxa. Reglerna föreslås träda ikraft den 1 januari 2013.

Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	3
2	Bakgrund.....	8
3	Gällande rätt.....	10
3.1	EU-rätt.....	10
3.2	Svensk rätt.....	11
4	Förslag	12
4.1	Omvänd skattskyldighet vid handel med avfall och skrot av vissa metaller	12
4.2	Återbetalning av ingående skatt	16
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	17
6	Offentligfinansiella och andra effekter	17
7	Författningskommentar	18
7.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	18

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 §, 10 kap. 11 e och 11 f §§ samt 13 kap. 6, 8 och 18 a §§ mervärdesskattelagen (1994:200)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²

Skylldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 *d*: 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,

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,

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 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 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

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2011:283.

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

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 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 uppkommer, 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) återopas: 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; omsältningsgöt 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),
9. avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer (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 näringsidkaren vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om 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 med gemenskapsvara i den förordningen.

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

10 kap.

11 e §³

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 eller 4 d om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

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 §.

³ Senaste lydelse 2010:1518.

11 f §⁴

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

En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § *fjärde* 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 förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c.

13 kap.

6 §⁵

Om inget annat följer av 7–15 §§, ska utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken

1. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen,

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 e är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

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

8 §⁶

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Första stycket gäller inte företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Inte heller gäller första stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta concernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna.

Första–tredje styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d.

Första–tredje styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 e.

⁴ Senaste lydelse 2009:1333.

⁵ Senaste lydelse 2010:518.

⁶ Senaste lydelse 2010:518.

18 a §⁷

Ingående skatt som hänför sig till omsättning för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 *d* ska, om den utgående skatten redovisas enligt 8 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten skall redovisas enligt 8 §.

Ingående skatt som hänför sig till omsättning för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 *e* ska, om den utgående skatten redovisas enligt 8 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten ska redovisas enligt 8 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.
2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

⁷ Senaste lydelse 2010:518.

2 Bakgrund

Skrotbranschen

Handeln med skrot reglerades med tillståndskrav under stora delar av 1900-talet. Den dåvarande regleringen motiverades med att det förekommit omfattande stölder och en utbredd ekonomisk brottslighet inom skrotbranschen. Tillståndskravet upphävdes först den 1 januari 1999 då lagen (1981:2) om handel med skrot och begagnade varor upphörde (se prop. 1998/99:51 s. 6). Upphävandet motiverades med att branschen strukturellt förändrats till att domineras av större företag och att många handlare med verksamhet i mindre skala upphört att bedriva handel med skrot. Det gjordes bedömningen att handlarna var mer skötsamma än tidigare (a.a. s.17).

Skatteverket har under flera år genomfört kontroller av skrotbranschen. Skatteverket har granskat skrothandlare, uppköpare och ambulerande företag. Omfattande fusk har upptäckts. Med skrothandlare och uppköpare avses företag som har fast upplagsplats och driver sin verksamhet från egen eller hyrd lokal med anställd personal. Vanligast förekommande företagsform bland dessa är aktiebolag. De köper upp skrot från både industrier och ambulerande företag. Ambulerande företag saknar vanligtvis verksamhetslokal eller fast upplagsplats. Vanligast förekommande företagsform bland ambulerande företag är enskild firma.

Skatteverkets utredning

Skatteverkets kartläggning och kontroll har avsett skrot- och metallhandeln med dess olika led där många mer eller mindre oseriösa aktörer förekommer. Syftet har varit att fokusera på ledet före uppköparna där restprodukter uppkommer, som i t.ex. rivningsbranschen, samt förbättra samarbetet med andra berörda myndigheter och branschorganisationer. Nedan följer en sammanfattning av Skatteverkets utredning.

Det finns enligt Skatteverket ingen fullständig statistik över antalet företag som bedriver verksamhet inom skrotbranschen. Skatteverket räknar dock med att drygt 2000 företag bedriver skrothandel. De flesta företag inom skrotbranschen är mindre företag med upp till fem anställda. Över hälften av de företag som handlar med skrot har inga anställda. Bland de mindre företagen dominerar bilskrotningsföretagen. Skrotbranschen består enligt Skatteverket av några få stora uppköpare som står för merparten av omsättningen, cirka 80 procent, samt några få medelstora uppköpare (cirka 10 procent) och ett flertal mindre företag som står för resterande del.

Vid flertalet affärer bland de mindre aktörerna sker betalning med kontanter eller checkar. Kontanthandeln och det faktum att flera skrothandlare saknat bokföring har försvårat Skatteverkets kontroller. Till följd av ökade metallstöder har även polisen riktat sitt intresse mot skrotbranschen.

I skrotbranschen är det kutym att köparen ställer ut faktura enligt 11 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML), s.k. självfaktura, efter att säljaren visat att denne är registrerad till mervärdesskatt. Det ska framgå av fakturan att det är köparen som har utfärdat den. Säljaren har ansvaret för fakturering även om denne överlåter uppgiften på köparen. Om köparen utfärdar en felaktig faktura har säljaren ansvaret för att en korrekt faktura utfärdas. För köparen är det av intresse att ha ett fullgott underlag för avdragsrätt för ingående skatt. Köparen kan med självfakturering säkerställa att han får ett sådant fullgott underlag för sin redovisning av mervärdesskatt.

Samma skrot kan säljas i flera omsättningsled, t.ex. från industrin till flera mellanled och slutligen till uppköparen. Betalning sker ofta med kontanter i de olika leden.

Skatteverket har genom olika kontrollåtgärder kunnat konstatera att det vid kontanthandeln är vanligt med oseriösa aktörer i mellanleden. Dessa aktörer varken redovisar eller betalar mervärdesskatt. Till detta kommer att skrot är stöldbegärligt pga. höga metallpriser. Efter fragmentering är det inte möjligt att identifiera det stulna materialet, vilket gör skrothandel attraktivt för brottslig verksamhet. För att dölja varifrån skrotet kommer används både s.k. målvakter och falska fakturor. Det vanligaste sättet att dölja varifrån skrotet kommer är dock att helt sakna bokföring.

Det tillvägagångssätt som förekommer hos majoriteten av de företag som kontrollerats kan beskrivas på följande sätt. Företag B köper in skrot från företag A och erhåller avdrag för ingående skatt på detta inköp. Köparen B ställer ut faktura, dvs. självfakturering. Företag A lämnar varken skattedeklaration eller inkomstdeklaration. Företag A betalar inte någon skatt trots att företaget är registrerat till mervärdesskatt. Företag A kan vara restfört hos kronofogdemyndigheten för betydande belopp.

Den kontroll som görs i samband med handel med skrot består av att större uppköpare kontrollerar att säljaren av skrot är registrerade till mervärdesskatt. Det fusk som förekommer inom branschen rör i första hand mervärdesskatten men även en del fusk avseende inkomstskatt förekommer. Fuskets uppkommer när säljaren inte redovisar och betalar in den utgående skatten samtidigt som köparen erhåller avdragsrätt för motsvarande ingående skatt.

Skatteverket har upptäckt att det förekommer mycket fusk inom bilskrotningsbranschen. Bilskrotet hanteras i flera omsättningsled. En s.k. målvakt används ofta i ledet till uppköparna. Enligt Skatteverket har kontrollerna ständigt försvårats eftersom sättet att kringgå gällande regler varit många och hela tiden förfinats. Kontrollerna har ändå ofta resulterat i beloppsmässigt mycket omfattande beskattningsbeslut samt anmälningar till Ekobrottsmyndigheten för misstanke om skatte- och bokföringsbrott. De personer som kunnat bindas till verksamheten har dock så gott som undantagslöst varit medellösa.

Totalt kan skattebortfallet avseende mervärdesskatt enligt Skatteverkets beräkningar uppgå till cirka 500 miljoner kronor per år.

Fusket har pågått många år. Volymerna och antal aktörer har ökat markant under senare år. En förklaring till ökningen är de allt högre världsmarknadspriserna på metaller.

Trots att omvänd skattskyldighet inte löser alla de problem som finns inom branschen anser Skatteverket att införandet av omvänd skattskyldighet skulle stävja fusket med mervärdesskatt. Fördelen med omvänd skattskyldighet är att den slutliga betalningsskyldigheten åläggs företag i senare led. Dessa har som regel en hög fullgörandegrad vad avser skattebetalning. En annan effekt av införandet av omvänd skattskyldighet vid skrothandel är att vinsten i samband med de omfattande skrotstölderna kommer att minska, då de oseriösa aktörerna i vart fall inte kan räkna med mervärdesskatten som vinst. De omfattande metallstölder som förekommer i dag, exempelvis av infrastruktur, medför också att det uppkommer samhällsfarliga och kostsamma skador.

Enligt Skatteverket är den enda lösningen för att stävja fusket med mervärdesskatt att införa omvänd skattskyldighet. Även skrotbranschens intresseorganisationer, Återvinningsindustrierna och Svenska Järn, är positiva till detta.

3 Gällande rätt

3.1 EU-rätt

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för regelverket finns i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, (härefter mervärdesskattedirektivet).

Av artikel 2 i mervärdesskattedirektivet följer att mervärdesskatt ska tas ut vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap. Med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14). Med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor (artikel 24). Mervärdesskatt ska som regel betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, dvs. av säljaren (artikel 193). I vissa fall ska dock mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som köper en vara eller en tjänst, s.k. omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet innebär att det är köparen och inte säljaren som ska deklarerat och betala in mervärdesskatten till staten. Detta gäller bl.a. då en beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst till en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten (artikel 196). Medlemsstaterna får också för vissa särskilt angivna leveranser eller tillhandahållanden, som är särskilt utsatta för skatteundandragande, välja att tillämpa omvänd skattskyldighet, t.ex. för byggtjänster (artikel 199).

Enligt artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna föreskriva att den som är betalningsskyldig för skatten är den

beskattningsbara person åt vilken leveranserna görs när det gäller bl.a. leverans av använt material som inte kan återanvändas i befintligt tillstånd och skrot. I bilaga VI till mervärdesskattedirektivet finns en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som omfattas av artikel 199.1 d i direktivet.

Reglerna om omvänd skattskyldighet för leveranser av skrot infördes i direktivet 2006 efter förslag från kommissionen. Bakgrunden till bestämmelsen framgår i kommissionens förslag. De nationella myndigheterna i medlemsstaterna och vissa branschorganisationer hade påtalat att mervärdesskattefusket inom vissa sektorer blivit så utbrett att det lett till konkurrensnackdelar för de som följer gällande regelverk. Dessa transaktioner utförs inom sektorer av ekonomin som visat sig särskilt svårövervakade för medlemsstaterna, t.ex. på grund av berörda branschens art eller uppbyggnad. Betydande förluster av skatteintäkter uppstår ofta till följd av att beskattningsbara personer försvinner utan att ha redovisat den mervärdesskatt som är uppförd på fakturan medan mottagaren av transaktionen samtidigt utnyttjar sin avdragsrätt.

De företag som inte följer gällande regelverk kan erbjuda varor till ett lägre pris än sina laglydiga konkurrenter. Avsikten med att i mervärdesskattedirektivet införa möjligheten att använda omvänd skattskyldighet i vissa fall var således inte bara offentligfinansiella. Avsikten var också att gynna de företag som drabbas av orättvis konkurrens.

Redan innan kommissionen lade sitt förslag hade flera medlemsstater infört omvänd skattskyldighet för handel med skrot. Det rättsliga stödet för detta var tidsbegränsade tillstånd att avvika från direktivet. Kommissionen ansåg, när det gällde beskattning av handel med bl.a. skrot, att en bestående ändring av direktivet var mer ändamålsenlig än tillstånd att avvika från direktivet. De föreslagna ändringarna innebar i själva verket i stor utsträckning endast en kodifiering av de åtgärder som redan fanns. Förfarandet med omvänd skattskyldighet ansågs ha fördelarna att det är lätt att förvalta, har fungerat väl på de områden där det redan införts samt förhindrar att mervärdesskatt överförs till säljaren.

Medlemsstaterna kan således fr.o.m. 2006 välja att med stöd av artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet införa regler om omvänd skattskyldighet för handel med skrot. Omvänd skattskyldighet har också införts i de flesta medlemsstater. Det är enbart Sverige, Danmark, Finland och Storbritannien som inte använt sig av möjligheten att införa regler om omvänd skattskyldighet för handel med skrot. Flera av medlemsstaterna, såsom Tyskland, Spanien, Ungern och Österrike har i sin lagstiftning använt sig av KN-nummer (om detta begrepp, se s. 14) för att identifiera vilka kategorier av varor som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten.

3.2 Svensk rätt

I 1 kap. 1 § ML, anges vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska betalas bl.a. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Enligt

huvudregeln är det den som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att betala mervärdesskatt, dvs. som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I vissa fall är det i stället förvärvaren som är skattskyldig, dvs. omvänd skattskyldighet gäller (1 kap. 2 § första stycket 2–5 ML). Omvänd skattskyldighet gäller bl.a. i många fall när en utländsk företagare omsätter tjänster inom landet (1 kap. 2 § första stycket 2 och 4 c ML). Omvänd skattskyldighet tillämpas också vid vissa omsättningar av guld (1 kap. 2 § första stycket 4 a ML), byggtjänster (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML) och utsläppsrätter (1 kap. 2 § första stycket 4 d ML).

4 Förslag

4.1 Omvänd skattskyldighet vid handel med avfall och skrot av vissa metaller

Promemorians förslag: Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt bör införas vid handel med avfall och skrot av vissa metaller.

Allmänna överväganden

Huvudregeln i ML är att den som omsätter en vara eller tjänst är skyldig att betala mervärdesskatt till staten. Skatten förs vidare i flera led. Utgående skatt hos säljande företag dras av hos köparen. Det förekommer att mervärdesskattesystemet utnyttjas för fusk och ekonomisk brottslighet. Det kan ske genom att säljaren inte betalar in skatten till staten. Ekonomisk brottslighet påverkar den seriösa företagsamheten på ett negativt sätt. Trots att många företag försöker bedriva en seriös verksamhet drabbas hela den aktuella branschen av förlorat anseende. Omfattningen av skatteundandragandet medför även att konkurrensen sätts ur spel. Det är svårt för seriösa företag att konkurrera med företag som inte redovisar och betalar in mervärdesskatt. Brottsligheten inom skatteområdet måste därför förebyggas och bekämpas. Det är viktigt att företagen upplever att de som fuskar verkligen drabbas av påföljd och att de som medvetet fuskar upplever en ökad upptäcktsrisk. Statsfinanserna påverkas negativt av skatteundandragandet. Intäktsförluster som uppstår till följd av undandragande av mervärdesskatt innebär konsekvenser för den statsfinansierade offentliga sektorn.

Ett sätt att undvika fusk är att vända på skattskyldigheten så att köparen istället blir skattskyldig. Eftersom köparen har avdragsrätt för ingående skatt motsvarande den utgående skatt som redovisas in minskar risken för fusk. Det finns dock nackdelar med ett system med omvänd skattskyldighet eftersom det innebär en avvikelse från huvudregeln. Ställning måste tas till huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas i det enskilda fallet. Omvänd skattskyldighet kan därför medföra att den administrativa hanteringen av mervärdesskatten kan bli betungande och

komplikerad. Mervärdesskattesystemet medför vidare vissa likviditetseffekter för företagen. Omvänd skattskyldighet medför positiva likviditetseffekter för köparna, eftersom dessa slipper att betala ett skattebelopp till säljaren och sedan vänta på att avdragsrätten inträder. Säljarna får i sin tur inte tillgång till ett skattebelopp som dessa kan disponera innan utgående skatt ska betalas till staten. Dessa systematiska och administrativa utgångspunkter medför att det bör finnas starka skäl för att införa omvänd skattskyldighet.

Det kan dessutom ifrågasättas om det överhuvudtaget är lämpligt att införa regler som avviker från huvudregeln i mervärdesskattesystemet för att komma till rätta med rena skattebrott av sådant slag som är aktuellt. Denna lösning har dock valts tidigare för att åtgärda problem i byggsektorn och i handeln med utsläppsrätter. Åtgärderna har visat sig vara effektiva.

Skatteverket förordade omvänd skattskyldighet för handel med skrot redan när kommissionen föreslog ändringar i mervärdesskattedirektivet som möjliggjorde sådan skattskyldighet. Skrotbranschen har haft tid på sig att på frivillig väg åstadkomma förbättringar som minskar skatteundandragandet. Förbättringar har också kommit till stånd. Företrädare för skrotbranschen har emellertid framfört att det är svårt att kontrollera säljare i mer än ett led i kedjan. Den kontroll som förekommer är att köparen undersöker om säljaren är registrerad till mervärdesskatt och som därför anses bedriva egen verksamhet som är yrkesmässig enligt ML. Skatteverket har även tillsammans med branschorganisationerna Återvinningsindustrierna och Svenska Järn arbetat med att få uppköparna att överge kontanter samt checkar som betalningsmedel. Tidigare var dessa betalningssätt mycket vanliga men de förekommer nästan inte alls i dag. Hos de mindre företagen är kontanthantering fortfarande vanligt förekommande eftersom det anses utgöra en stor konkurrensfördel för företagen att erbjuda kontanthantering. De åtgärder som vidtagits inom vissa delar av skrotbranschen är dock inte tillräckliga för att motverka skatteundandragande.

Skatteverket anser att skatteundandragandet inte kan stävjas genom ökade kontroll- eller informationsinsatser. De flesta medlemsstater har redan infört omvänd skattskyldighet för handel med skrot. Skatteverket har uppmärksammat att detta inneburit att utländska företag registrerar sig till mervärdesskatt i Sverige och säljer skrot här i landet.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan bör lagstiftningsåtgärder vidtas som kan försvåra skatteundandragande vid handel med skrot. Promemorians förslag är därför att omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt införs för handel med skrot. Omvänd skattskyldighet bör bara gälla mellan näringsidkare.

Den som tillämpar omvänd skattskyldighet ska ange uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” på fakturan. Någon lagändring om detta behövs inte eftersom det i lagrådsremissen Nya faktureringsregler för mervärdesskatt som beslutades den 2 februari 2012 redan finns ett sådant förslag (11 kap. 8 § 13 ML).

Eftersom systemet med omvänd skattskyldighet avviker från huvudregeln är det viktigt att det klart framgår vilka varor som omfattas.

De största problemen i skrotbranschen avser handel med järn- och metallskrot. Promemorians bedömning är att omvänd skattskyldighet i princip enbart bör omfatta sådan handel. Vissa varor som det enligt direktivet är möjligt att föreskriva omvänd skattskyldighet för, som t.ex. rester och avfall av plast och papper bör inte omfattas. Begreppet skrot kan dock även tänkas omfatta andra material än metaller. I den upphävda förordningen (1981:402) om handel med skrot definierades skrot som järn- och annat metallskrot samt tackor av annat skrot än järn- och annat metallskrot. Definitionen var anpassad för att stämma överens med skrotbranschens traditionella åtskillnad mellan järn- och metallskrot. Med metallskrot avser branschen skrot av andra metaller än järn. Allt skrot som består av ämnen som kemiskt är att anse som metall, t.ex. kvicksilver, innefattas i begreppet metallskrot. Någon definition som angav när en vara av järn eller annan metall blev att betrakta som skrot fanns inte i förordningen.

Kombinerade nomenklaturen

Det är mycket svårt att med den skärpa och precision som är nödvändig i lagtext uttrycka vilket järn- och metallskrot som ska omfattas av omvänd skattskyldighet. Risken att det uppkommer gränsdragnings- och tolkningsproblem är uppenbar. Det är av rättssäkerhetsskäl viktigt att de skattskyldiga kan förutse vilka varor som egentligen omfattas av omvänd skattskyldighet. Promemorians bedömning är därför att det inte är lämpligt att i lagtext särskilt definiera skrotbegreppet. I stället bör en hänvisning göras till redan etablerade regelverk som omfattar de aktuella varorna.

De varor som ska omfattas av omvänd skattskyldighet bör vara varor som hänförs till vissa 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 förordningens bilaga 1 (tulltaxan), del 1, avsnitt 1 finns allmänna bestämmelser för tolkning av den Kombinerade nomenklaturen. Kombinerade nomenklaturen är EU:s systematiska förteckning av varor i världshandeln som bygger på HS-nomenklaturen. Den Kombinerade nomenklaturen består av åtta siffror. De fyra första siffrorna består av ett HS-nummer i en systematisk förteckning av varor i världshandeln (Harmonised Commodity Description and Coding System). Det finns cirka 1 200 HS-nummer och till varje HS-nummer hör en varubeskrivning som anger vad numret omfattar. Den femte och sjätte siffran avser HS-undernummer. Det finns cirka 5 000 sexsiffriga undernummer.

I den Kombinerade nomenklaturen används inte begreppet ”skrot” utan begreppet ”avfall och skrot”. Genom att i lagtexten hänvisa till KN-nummer kommer endast det avfall och skrot av metaller som återfinns under ett KN-nummer att omfattas av bestämmelserna. En legering av oädla metaller ska klassificeras som en legering av den metall som dominerar viktjämsigt över var och en av de övriga metallerna.

Eftersom tulltaxan ändras regelbundet bör skattskyldigheten knytas till den lydelse tulltaxan hade ett visst datum. Detta ger förutsebarhet och

ökar rättssäkerheten. Det föreslås att detta datum ska vara den 1 januari 2012. De i lagförslaget aktuella KN-numren återfinns i Kommissionens förordningar (EU) nr 1006/2011 av den 27 september 2011 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (s. 451 ff).

Av de förklarande anmärkningarna till tulltaxan framgår att det med avfall och skrot förstås metallavfall från tillverkning eller mekanisk bearbetning av metall samt metallvaror som är slutgiltigt oanvändbara för sitt ursprungliga ändamål på grund av skada, sönderdelning, slitage eller annan orsak. Dessa tre kategorier av metallavfall kommenteras speciellt nedan. Någon definition av begreppen avfall och skrot behöver således inte anges i lagtexten utan koppling sker direkt till hur dessa begrepp förstås i tulltaxan. Det är främst handel med avfall och skrot av vissa oädla metaller som ska omfattas av omvänd skattskyldighet. Eftersom det förekommer en omfattande handel och ett utbrett fusk i handel med avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatörer bör även dessa varor omfattas. Det bör slutligen poängteras att tillhandahållande av tjänster inte ska omfattas av den omvända skattskyldighet.

Metallavfall från tillverkning

I verkstads- och tillverkningsindustrin uppstår avfall. Det kan vara fråga om metallavfall, farligt avfall och annat avfall. Det är enbart metallavfallet som blir föremål för omvänd skattskyldighet. Metallavfall från tillverkning kan vara t.ex. metallspån och metallrester.

Metallavfall från mekanisk bearbetning av metall

En del av återvinningsföretagens verksamhet är att mekaniskt bearbeta metallavfall för leverans till gjuteri- och stålindustrin. Det kan vara fråga om att klippa, krossa eller sortera metallavfallet på det sätt som efterfrågas av återvinningsföretagens kunder. När sådant bearbetat metallavfall säljs vidare omfattas även denna omsättning av omvänd skattskyldighet. För det fall metallavfallet bearbetas och sedan gjuts till metalltackor omfattas en efterföljande försäljning av metalltackorna inte av reglerna om omvänd skattskyldighet.

Metallavfall från annan mekanisk bearbetning av metall, t.ex. vid formning, valsning och skärning, omfattas också av omvänd skattskyldighet.

Metallavfall från metallvaror som är slutgiltigt oanvändbara

Bedömningen av vad som är en ”metallvara” och när en sådan är ”slutgiltigt oanvändbar” kan innebära gränsdragningsproblem och därmed tillämpningssvårigheter.

För att en vara ska anses utgöra en metallvara ska den vara gjord av metall. Sådana metallvaror kan t.ex. vara rälsar, ställinor, spik, kättingar, fälgar och offsetplåtar. Ett, eller i vissa fall ett fåtal, material som inte är metaller kan dock ingå utan att varan förlorar sin karaktär av metallvara. De andra materialen ska viktmissigt vara klart underställda metallen. Exempel på detta är det plasthölje som finns på kopparkablar eller ett plasthölje till elmotorer. Dessa varor är att anse som metallvaror trots att det inte enbart är gjorda av metall. Även katalysatorer är att anse som metallvaror. När en vara visserligen viktmissigt domineras av metall men där det ingår stora delar annat material, som t.ex. i fordon, hushållsmaskiner och andra elektriska apparater, är varan inte att anse som en metallvara. När varan sanerats från andra material är den sanerade varan dock att anse som en metallvara. När metallen inte ens dominerar viktmissigt, som t.ex. i ett kretskort, är den inte att anse som en metallvara.

En vara är slutgiltigt oanvändbar när den inte går att återställa till användbart skick. Även varor som endast kan återställas med orimligt stora resurser är att anse som slutgiltigt oanvändbara. Det ska i dessa fall vara tydligt att det inte är ekonomiskt försvarbart att återställa varan till användbart skick.

4.2 Återbetalning av ingående skatt

Promemorians förslag: Den som omfattas av omvänd skattskyldighet för avfall och skrot av vissa metaller ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt.

De nya reglerna om omvänd skattskyldighet innebär att den näringsidkare som omsätter varan inte kommer att vara skattskyldig för omsättningen. Som en följd av de nya reglerna kommer den som omsätter varan inte att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML. För avdragsrätt krävs nämligen att det bedrivs en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML). Genom förslaget om omvänd skattskyldighet kommer förvärvaren, och inte den som omsätter varan, att bli skattskyldig. Av denna anledning finns behov av regler om rätt till återbetalning av ingående skatt. Detta krävs för att den ingående skatten inte ska bli en faktisk skattebelastning för den näringsidkare som omsätter varan.

Bestämmelser om rätt till återbetalning för andra än utländska företagare återfinns i 10 kap. 11 e § ML. Enligt denna bestämmelse har andra än utländska företagare 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 eller 4 d ML, dvs. omvänd skattskyldighet för vissa byggtjänster och för handel med utsläppsätter, om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 eller 12 § ML. Bestämmelserna i 10 kap. 11 e § ML bör utvidgas till att också omfatta tillämpning av omvänd skattskyldighet för handel med avfall och skrot av vissa metaller.

Andra än utländska företagare som i dag har avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till en omsättning av skrot och avfall enligt de angivna KN-numren kommer således att i stället få en rätt till återbetalning av ingående skatt. Förslaget föranleder ändringar i 10 kap.11 e § ML.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2013. Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Eftersom det pågår skattebrott och fusk med mervärdesskatt i handeln med avfall och skrot av vissa metaller, i stor omfattning är det angeläget att regler som hindrar detta införs så snart som möjligt. De föreslagna reglerna om omvänd skattskyldighet för handel med avfall och skrot av vissa metaller bör därför träda i kraft redan den 1 januari 2013.

Äldre föreskrifter bör fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Avgörande för om de nya eller äldre bestämmelserna ska tillämpas är således skattskyldighetens inträde. Skyldigheten att betala skatt inträder enligt 1 kap. 3 § första stycket ML som huvudregel när varan har levererats. De nya reglerna om omvänd skattskyldighet kommer således att tillämpas på leveranser som sker den 1 januari 2013 eller senare. Om förskotts betalning inkommer till säljaren före ikraftträdandet ska äldre bestämmelser tillämpas.

6 Offentligfinansiella och andra effekter

Enligt Skatteverket kan skattebortfallet till följd av fusk med mervärdesskatt i skrotbranschen beräknas till minst 500 miljoner kronor per år. Detta fusk bedöms upphöra med förslaget.

Förslaget bedöms inte ha någon påverkan på de allmänna förvaltningsdomstolarna. För Skatteverket tillkommer kostnader, bl.a. för informationsinsatser om de nya reglerna. Dessa bedöms dock som ringa eftersom det redan finns upparbetade kanaler via branschorganisationerna. Kostnaderna för kontroller i dagsläget uppgår till betydligt större belopp och denna kostnad skulle minska till följd av införande av omvänd skattskyldighet. Skatteverkets bedömning är därför

att kostnaderna för informationsinsatser kan hanteras inom Skatteverkets anslagsramar.

I viss mån orsakar omvänd skattskyldighet en administrativ börda för berörda företag. Företagen måste anpassa sig till och följa de nya reglerna, vilka avviker från mervärdesskattesystemets normala struktur. Beträffande säljarens och köparens status är reglerna tillämpliga på omsättningar mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt. Kostnaderna för berörda företag att anpassa sig till och följa de nya reglerna har inte varit möjliga att närmare uppskatta inom ramen för detta lagstiftningsärende. Kostnaderna bör dock vara relativt begränsade.

Enligt Skatteverket använder uppköparna av järn- och metallskrot redan i dag vanligtvis självfakturering. Detta innebär att underlagen för självfaktureringen endast skulle behöva justeras och anpassas för tillämpningen av de nya reglerna. Enligt Skatteverkets är det mycket ovanligt att små och medelstora företag i återvinningsbranschen bedriver både järn- och skrothandel och exempelvis återvinningsverksamhet med returpapper och plast. I de större återvinningsföretagen bedrivs återvinningsverksamhet med returpapper och plast i separata bolag skilda ifrån järn- och skrothandelsverksamheten. Företagen skulle därför inte i någon större utsträckning behöva tillämpa huvudreglerna och reglerna med omvänd skattskyldighet samtidigt. Branschorganisationerna och de företag som Skatteverket har haft kontakt med har också poängterat att övergången till det nya systemet beräknas ske på ett smidigt sätt.

Mervärdesskattesystemet medför vidare vissa likviditetseffekter för företagen. Omvänd skattskyldighet medför positiva likviditetseffekter för köparna, eftersom dessa först slipper betala ett skattebelopp till säljaren och sedan göra avdrag för motsvarande belopp i deklarationen. Säljarna i sin tur får inte tillgång till ett skattebelopp som dessa kan disponera innan utgående skatt ska betalas in till staten. De nämnda likviditetseffekterna bedöms dock inte påverka berörda företag annat än marginellt.

Mot denna bakgrund bedöms införandet av omvänd skattskyldighet inte innebära någon större ökad administration samt därmed påföljande kostnader för företagen. Inte heller innebär omvänd skattskyldighet någon ökad administrativ börda för Skatteverket.

7 Författningskommentar

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

1 kap.

2 §

I paragrafens *första stycke* införs, i en ny punkt 4 e, en regel om omvänd skattskyldighet vid handel med vissa varor. I första stycket punkt 1 har därför också en hänvisning införts till den nya punkten 4 e.

Den nya punkten omfattar omsättningar mellan näringsidkare inom landet. Vidare måste såväl säljaren som köparen vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige, eller vara registreringskyldiga här.

Regleringen innebär att den näringsidkare som förvärvar varan blir skattskyldig i stället för säljaren. Köparen ska således redovisa och betala utgående skatt på förvärvet. Det innebär att köparen ska beräkna en utgående skatt på fakturabeloppet och redovisa skatten i sin deklaration. Köparen kan samtidigt – under förutsättning att denne har full avdragsrätt – göra avdrag med samma skattebelopp som ingående skatt.

För det fall omvänd skattskyldighet felaktigt inte tillämpas, dvs. om säljaren felaktigt fakturerar och av köparen tar ut ett belopp som anges vara mervärdesskatt, är detta belopp inte avdragsgillt för köparen. Av 8 kap. 2 § följer att en felaktigt debiterad ”mervärdesskatt” inte utgör ingående skatt. En felaktigt debiterad ”mervärdesskatt” ska dock ändå betalas till staten av den som angett beloppet på en faktura eller liknande handling (1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §; angående redovisningen se 13 kap. 27 §). Om en sådan situation uppkommer ska köparen redovisa den utgående skatt som denne – och inte säljaren – borde ha redovisat. Köparen kan, om denne har full avdragsrätt, göra avdrag med samma belopp som ingående skatt. Köparen får sedan av säljaren återkräva det som mervärdesskatt angivna beloppet, vilket felaktigt betalats till säljaren. Säljaren kan därefter, om beloppet inbetalats till Skatteverket, återkräva detta belopp hos verket under förutsättning att kreditnota utfärdats (13 kap. 28 §). Det förhållandet att köparen blir skattskyldig medför vidare att sedvanliga bestämmelser om administrativa sanktioner och straffrättsliga påföljder under vissa omständigheter kan aktualiseras gentemot denne.

Tredje stycket är nytt. Det är endast avfall och skrot av metaller och varor som inryms i uppräknade KN-nr som omfattas av omvänd skattskyldighet. I tulltaxan preciseras varorna vidare enligt deras respektive underkategori. Exempelvis inryms under KN-nr 7204 bl.a. avfall och skrot av gjutjärn, KN-nr 72041000, samt avfall och skrot av rostfritt stål, KN-nr 72042110 samt 72042190. Det är den lydelse som tulltaxan hade den 1 januari 2012 som ska användas för att bestämma skattskyldigheten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.1.

10 kap.

11 e §

Paragrafen kompletteras med en hänvisning till 1 kap. 2 § första stycket 4 e. Den som vill få återbetalning ska ansöka om detta hos Skatteverket (19 kap. 34 §). Detta görs i deklarationen på samma sätt som när avdrag ska göras för ingående skatt (19 kap. 35 §).

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.

11 f §

Paragrafen följdändras med en hänvisning till 1 kap. 2 § fjärde stycket.

13 kap.

6 §

Punkt 2 i paragrafen kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket punkten 4 e. I paragrafen regleras för vilken redovisningsperiod utgående skatt som huvudregel ska redovisas.

8 §

Fjärde stycket i paragrafen kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket 4 e. Paragrafen innebär att företag med årlig omsättning som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor får redovisa utgående skatt enligt en kontantmetod. Fjärde stycket innebär att kontantmetoden för redovisning av utgående skatt är tillämplig även vid omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 e.

18 a §

Paragrafen kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket punkten 4 e. Paragrafen innebär att den som är skattskyldig på grund av förvärv (omvänd skattskyldighet), och tillämpar kontantmetoden för redovisning av utgående skatt enligt 13 kap. 8 §, ska ta upp den ingående skatten som belöper på förvärvet för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten ska redovisas enligt 8 §. Med uttrycket ”tas upp” avses dras av eller att det ansöks om återbetalning.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Se kommentaren i avsnitt 5.