

Lagrådsremiss

Omsättningsgräns för mervärdesskatt

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 22 juni 2016

Magdalena Andersson

Jan Larsson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

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

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

Innehållsförteckning

1	Beslut	3
2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
3	Ärendet och dess beredning	11
4	Bakgrund och gällande rätt	11
4.1	Mervärdesskattelagens bestämmelser	11
4.2	Mervärdesskattedirektivets bestämmelser	12
5	Omsättningsgräns för mervärdesskatt.....	12
5.1	Införande av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning	12
5.2	Ansökan och beslut om skattebefrielse	17
5.3	Skattebefrielsen upphör	18
5.4	Beräkning av omsättningsgränsen.....	21
5.5	Beskattningsbara personer och transaktioner som inte omfattas av skattebefrielse	23
5.6	Avdragsrätt och jämkning	27
5.7	Fakturerings	30
5.8	Förfarande	31
5.9	Kontroll och uppföljning	32
5.10	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	32
6	Konsekvensanalys.....	33
6.1	Offentligfinansiella effekter	33
6.2	Effekter för myndigheter och domstolar	34
6.3	Effekter för företagen och hushållen	35
6.4	Effekter på jämställdheten.....	36
6.5	Övriga effekter	36
7	Författningskommentar.....	37
7.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	37
Bilaga 1	Promemorians lagförslag.....	44
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna	54

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

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

Häri genom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹
dels att 1 kap. 1 §, 3 kap. 30 a §, 8 a kap. 7 § och 10 kap. 11 och 12 §§
ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 9 d, och en ny paragraf, 11 kap.
9 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §²

Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag

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

2. vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller

3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

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

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig *men inte omfattas av skattebefrielse* och som 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. *I vilka fall det finns* skatteplikt för en omsättning, ett unionsinternt förvärv eller import anges i 3 kap. Vad som avses med beskattningsbar person anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap. *Förutsättningarna för skattebefrielse* anges i 9 d kap.

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

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2013:368.

3 kap. 30 a §³

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

1. köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap i ett annat EU-land,

2. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson, eller

3. varorna är nya transportmedel.

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

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

1. det sammanlagda beloppet för köparens unionsinterna förvärv i det EU-land som förvärvet äger rum i under kalenderåret eller det närmast föregående kalenderåret överstiger det belopp som landet har fastställt enligt artikel 3.2 i rådets direktiv 2006/112/EG, eller

2. köparen har utnyttjat en möjlighet att bli skattskyldig för sina förvärv i det EU-land som avses i 1.

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

Undantaget från skatteplikt i första stycket 1 eller 2 gäller inte om säljaren omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap.

8 a kap. 7 §⁴

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

Vid ändrad användning av en investeringsvara *ska* avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden. *Vid övergång till skattebefrielse enligt 9 d kap. ska dock jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden, om inte den beskattningsbara personen motsätter sig det. Även om den beskattnings-*

³ Senaste lydelse 2015:888.

⁴ Senaste lydelse 2000:1358.

bara personen motsätter sig det ska jämkning ske vid ett enda tillfälle, om det finns särskilda skäl för det.

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

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

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

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

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

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

9 d kap.

Skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning

Beskattningsbara personer som omfattas av skattebefrielse

1 §

En beskattningsbar person ska befrias från skatt på omsättning av varor och tjänster som den beskattningsbara personen gör inom landet under ett beskattningsår, om omsättningen enligt 3 §

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

2. inte har överstigit 30 000 kronor för något av de två närmast föregående beskattningsåren.

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

2 §

Beskattningsbara personer som

inte är etablerade inom landet eller som är skattskyldiga för omsättning enligt 1 kap. 2 b §, 3 kap. 10 b och 10 c §§ eller 9 kap. har inte rätt till skattebefrielse.

Skattebefrielsen omfattar inte omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § eller omsättning som avses i 2 kap. 2 § 1.

3 §

I det belopp som avses i 1 § ska följande inräknas:

1. beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet,

2. ersättning från omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 2, 21, 21 a, 22, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a, 30 c, 31 eller 31 a §,

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

4. ersättning från omsättning som anses gjord utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1, 2, 3, 7 eller 8 eller 19 § 2 a, 2 b, 3 eller 4.

Ersättning för omsättning av anläggningstillgångar ska inte ingå i beloppet enligt första stycket.

Ansökan och beslut om skattebefrielse

4 §

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

För andra beskattningsbara personer gäller skattebefrielsen endast om Skatteverket efter ansökan av den beskattningsbara personen har beslutat om detta.

Befrielsen gäller tidigast från och med den dag Skatteverket har beslutat om den.

Ett beslut om skattebefrielse gäller tidigast från ingången av det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då ett beslut om beskattning fattades enligt 5 § andra stycket.

Skattebefrielsen upphör

5§

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

Om den som är skattebefriad ansöker om det, ska Skatteverket besluta att skatt ska tas ut enligt denna lag trots att det fortfarande finns förutsättningar för skattebefrielse enligt 1 §. Ett sådant beslut gäller tidigast från ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ansökan kom in till Skatteverket.

10 kap.

11 §⁵

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

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

⁵ Senaste lydelse 2015:888.

1. förvärvaren är en beskattningsbar person som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om den beskattningsbara personen saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas där,

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

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

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

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

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

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

Den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. har inte rätt till återbetalning för ingående skatt enligt första och andra styckena, utom för ingående skatt som avser sådan omsättning av nya transportmedel som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §.

12 §⁶

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

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

11 kap.

9 a §

Om en omsättning omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ska

⁶ Senaste lydelse 2011:283.

mervärdesskatt inte anges i fakturan.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.
3. Bestämmelsen i 8 a kap. 7 § i den nya lydelsen tillämpas dock från och med den 1 januari 2017.

3 Ärendet och dess beredning

I en skrivelse som kom in till Finansdepartementet den 24 mars 2016 begär Skatteverket att en skattebefrielse för mervärdesskatt införs för beskattningsbara personer som bedriver verksamhet med liten omsättning. Skatteverket har till skrivelsen bifogat en promemoria med förslag på utformning av en sådan omsättningsgräns. Den av Skatteverket ingivna promemorian med lagförslag har remissbehandlats. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2016/01205/S2).

4 Bakgrund och gällande rätt

4.1 Mervärdesskattelagens bestämmelser

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

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Utgångspunkten är att den som omsätter varan eller tjänsten är skattskyldig för sådan omsättning (1 kap. 2 § ML). Mervärdesskatt ska även betalas vid skattepliktiga unionsinterna förvärv och vid import. All omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig om inget annat anges.

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

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

Med ekonomisk verksamhet förstås varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör samt verksamhet inom fria och därmed jämställda yrken (4 kap. 1 § andra stycket ML). Försäljning av varor och tjänster som inte bara görs tillfälligt anses som ekonomisk verksamhet. Det krävs inte att det finns ett vinstsyfte med verksamheten.

Reglerna om beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet infördes i ML den 1 juli 2013. De regler som gällde för yrkesmässig verksamhet och som tillämpades för tid före den 1 juli 2013 innehöll bl.a. en beloppsgräns på 30 000 kronor för sådana verksamheter som inte utgjorde näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) men

bedrevs i former som var jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse. Någon sådan beloppsgräns finns inte för en ekonomisk verksamhet. Det betyder att en verksamhet kan anses som en ekonomisk verksamhet oberoende av omsättningens storlek. Det innebär även att verksamheter med liten omsättning ska registreras till mervärdesskatt.

4.2 Mervärdesskattedirektivets bestämmelser

I artiklarna 282–291 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om skattebefrielse och skattelättnader för små företag. Den skattebefrielse och de skattelättnader som fastställs tillämpas på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag (artikel 282) och ska inte tillämpas på sådana transaktioner som anges i artikel 283. Det gäller leveranser av nya transportmedel och tillhandahållanden som görs av beskattningsbara personer som inte är etablerade det EU-land där skatten ska betalas. Medlemstaterna får också undanta andra transaktioner från tillämpningen av skattebefrielse för småföretag. Den som omfattas av regler om befrielse från mervärdesskatt har inte rätt till avdrag för mervärdesskatt och får inte ange mervärdesskatt i sina fakturor (artikel 289). En beskattningsbar person som kan skattebefrias kan dock välja att tillämpa de allmänna mervärdesskattereglerna (artikel 290).

Sverige har rätt att införa skattebefrielse för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av 10 000 ECU enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för anslutningen (artikel 287 i mervärdesskattedirektivet). Beloppet 10 000 ECU motsvarar 91 500 kronor vid omräkning till SEK med valutakursen per den 1 januari 1995.

5 Omsättningsgräns för mervärdesskatt

5.1 Införande av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning

Regeringens förslag: En beskattningsbar person vars omsättning inom landet för det innevarande beskattningsåret inte överstiger 30 000 kronor får under vissa förutsättningar befrias från mervärdesskatt. Omsättningen får inte heller ha överstigit 30 000 kronor under något av de två senaste beskattningsåren.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslogs dock ingen ändring i 1 kap. 1 § ML om när mervärdesskatt ska betalas. Vidare har redaktionella och språkliga ändringar gjorts i regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Kommerskollegium, Statskontoret, Tullverket,*

Bokföringsnämnden, Skogsstyrelsen, Naturvårdsverket och Konkurrensverket har inga synpunkter på förslaget.

Ekonomistyrningsverket, Uppsala universitet, Energimyndigheten, Energimarknadsinspektionen, FAR, Oberoende elhandlare, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) och Vattenfall tillstyrker förslaget. Även *Statistiska Centralbyrån (SCB), Solelkommissionen och Svensk Solenergi* välkomnar förslaget.

Tillväxtverket, E.ON Sverige AB (E.ON), FAR, Företagarna, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Näringslivets Regelnämnd (NNR) och Energiföretagen Sverige, Vattenfall och Näringslivets Skattedelegation (NSD) är positiva till införandet av en omsättningsgräns men anser att det föreslagna beloppet är för litet. Tillväxtverket framhåller att ett högre belopp skulle mer kraftfullt bidra till regeringens mål att minska den administrativa bördan för företagen och att omsättningsgränsen bör vara ungefär lika hög som i Finland och Danmark. FAR anser att gränsen bör vara minst 90 000 kronor. Företagarna förordar en gräns på 50 000 kronor som sedan ska utvärderas, medan NSD anser att gränsen bör vara 100 000 kronor. Även *Tillväxtanalys* och *Förvaltningsrätten i Jönköping* noterar, i likhet med E.ON, FAR och LRF, att den föreslagna gränsen är låg jämfört med flera andra EU-länder. Tillväxtanalys anser att gränsen kan höjas något, dock inte över 10 000 ECU. LRF anser att omsättningsgränsen bör vara 60 000 kronor för att stämma överens med reglerna i inkomstskattelagen om schablonavdrag vid uthyrning av privatbostad. SKL anser att gränsen eventuellt är för låg och bör utvärderas något år efter ikraftträdandet.

Energimyndigheten och E.ON konstaterar att den föreslagna nivån innebär att solelproducerande privatpersoner med god marginal hamnar under gränsen, något som Oberoende elhandlare, Solelkommissionen och Svensk Solenergi instämmer i. E.ON förordar trots detta en högre gräns för att säkerställa att den tilltänkta gruppen kommer att omfattas av undantaget.

Förvaltningsrätten i Malmö och *Företagarna* anser att det regelverk som föreslås är relativt komplicerat vilket kan göra att fördelarna med att införa en omsättningsgräns går förlorade. E.ON menar att det är oklart om omsättningsgränsen ska tillämpas per fastighetsägare, per anläggning eller på något annat sätt i de fall då fastigheten som producerar elen är samägd.

Företagarna och NSD menar att konsekvensanalysen är otillräcklig. LRF, NNR och NSD anser att redovisningen av de offentligfinansiella effekterna är bristfällig. LRF anser även att den offentligfinansiella effekten är felräknad eller att det förekommer en felskrivning avseende den offentligfinansiella effekten. NNR och NSD jämför de offentligfinansiella effekterna med de offentligfinansiella effektberäkningar för en omsättningsgräns på 90 000 kronor som gjordes i utredningen Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) och ifrågasätter varför skillnaderna så anmärkningsvärt stora och att det talar för att de offentligfinansiella effektberäkningarna är överdrivna. *Regelrådet* anser att konsekvensanalysen är godtagbar.

LRF pekar på att den som är skattebefriad enligt de nya bestämmelserna i 9 d kap. fortfarande verkar vara skattskyldig i den mening som avses i ML och skatteförordningen samt att förslaget om

att omsättningsgränsen justeras om beskattningsårets längd är längre eller kortare än tolv månader kan bli problematiskt i fråga om nystartade, säsongbetonade verksamheter.

Slutligen lämnar Tillväxtverket, Vattenfall och Srf konsulterna synpunkter om energiskatt och elcertifikat, beskattning av näringsverksamhet, lämnande av kontrolluppgift vid utförande av tjänster av mindre värde och skattetillägg. Företagarna framhåller att en liten, gemensam omsättningströskel behövs vid omsättning mellan EU-länder. Dessa synpunkter ligger utanför området för detta lagstiftningsärende.

Skälen för regeringens förslag

I mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, finns i dag ingen gräns för befrielse från mervärdesbeskattning. Frågan om att införa bestämmelser om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning har tidigare utretts, se rapporten Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58). Förslaget ledde inte till lagstiftning. Frågan om införande av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning har även berörts i regeringens proposition Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen (prop. 2012/13:124).

Det är angeläget att företag konkurrerar på lika villkor. Mervärdesskatt ska tas ut oavsett ett företags storlek och inte påverka företag på olika sätt. För företag med en mycket liten omsättning innebär dock administrationen av mervärdesskatten en avsevärd arbetsbörda. Regeringen har i olika sammanhang framhållit att det är angeläget att förenkla för de minsta företagen. Ett sätt att förenkla för dessa företag är att ge dem en möjlighet att bli befriade från att ta ut mervärdesskatt. Regeringen föreslår därför att en möjlighet till skattebefrielse införs för mindre företag.

Regeringens bedömning i den nämnda propositionen var att en generell bestämmelse om att verksamheter med en skattepliktig omsättning under en viss gräns skulle befriade från mervärdesskatt inte skulle införas. Ett av skälen till att regeringen inte föreslog några sådana regler var att frågan om privatpersoners försäljning av överskottselektricitet från exempelvis solceller och vindkraftverk, s.k. mikroproduktion av förnybar el, var ekonomisk verksamhet i mervärdesskattehänseende vid denna tidpunkt hade hänskjutits till EU-domstolen för avgörande (prop. 2012/13:124 s. 81). EU-domstolens dom har nu meddelats och avgörandet innebär att försäljning av el från en solcellsanläggning som befinner sig på eller i anslutning till en privatbostad utgör en ekonomisk verksamhet när den el som produceras kontinuerligt levereras in på elnätet mot ersättning (Dom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413). Ett ytterligare skäl till att införa en skattebefrielse för mindre företag är således att underlätta för s.k. mikroproduktion.

Skatteverket har i en skrivelse, 2014-06-05, dnr 131 325316-14/111, Beskattningskonsekvenser för den som har en solcellsanläggning på sin villa eller fritidshus som är privatbostad, bedömt att EU-domstolens dom innebär att försäljning av el från en solcellsanläggning som befinner sig på eller i anslutning till en privatbostad, är en ekonomisk verksamhet när

den el som produceras kontinuerligt levereras in på elnätet mot ersättning. Det finns i nuläget ingen beloppsgräns för redovisning och uttag av mervärdesskatt. Mikroproducenterna är därför skyldiga att registrera sig, ta ut och redovisa mervärdesskatt oavsett omsättningens storlek, vilket medför en administrativ börda. Som en övervägande del av remissinstanserna konstaterat skulle ett införande av en omsättningsgräns underlätta såväl för dessa mikroproducenter av förnybar el som för Skatteverket, eftersom mervärdesskattehantering skulle undvikas avseende dessa ytterst små skatteintäkter.

Införande av en omsättningsgräns

Sverige hade fram till och med den 30 juni 2013 bestämmelser som innebar att verksamheter som omsatta mindre än 30 000 kronor per år, och som inte ansågs som näringsverksamhet enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) men var jämförlig med sådan verksamhet, inte var skyldiga att ta ut mervärdesskatt. Den gränsen innebar att bl.a. verksamheter av hobbykaraktär inte behövde ta ut mervärdesskatt.

Storleken på omsättningsgränsen bör bestämmas till ett belopp som ger möjlighet för beskattningsbara personer med en mycket begränsad verksamhet att slippa hantera uppbörden av mervärdesskatt. En omsättningsgräns på 30 000 kronor kommer enligt regeringens uppfattning att omfatta beskattningsbara personer som bedriver kommersiell verksamhet i en omfattning som är så begränsad att det finns skäl för att befria dem från uppbörden av mervärdesskatt. Som flera remissinstanser, däribland *Energimyndigheten*, *E.ON*, *Oberoende elhandlare* och *Solelkommissionen* konstaterat är denna gräns också tillräcklig för att de privatpersoner som säljer överskottet från mikroproduktion av förnybar el ska omfattas. *Tillväxtverket*, *Företagarna*, *Energiföretagen Sverige* och *FAR* har föreslagit ett högre belopp för att omfattas av en skattebefrielse. Regeringen ser för närvarande inget behov av sådana förenklingsåtgärder för dessa företag. Det föreslås därför att beskattningsbara personer vars omsättningar av skattepliktiga varor och tjänster inom landet inte överstiger 30 000 kronor per beskattningsår under vissa förutsättningar ska vara befriade från mervärdesbeskattning. En omsättningsgräns på denna nivå kan förväntas minska den administrativa bördan både för aktörer med liten omsättning eftersom dessa inte behöver redovisa mervärdesskatt, och för Skatteverket som inte behöver administrera verksamheter med liten omsättning som inte beräknas ge några större skatteintäkter.

De särskilda reglerna om skattebefrielse föreslås således gälla för beskattningsbara personer vars omsättning inte beräknas överstiga 30 000 kronor och inte under något av de två senaste beskattningsåren överstigit 30 000 kronor.

En ny beskattningsbar person bör omfattas av möjligheten till skattebefrielse redan när verksamheten påbörjas. De som omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning kommer fortfarande att anses som beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende. Bestämmelserna medför därmed att den beskattningsbara personen inte är skattskyldig för omsättning som omfattas av skattebefrielsen på motsvarande sätt som om omsättningarna

hade varit undantagna från skatteplikt. En beskattningsbar person vars omsättning understiger omsättningsgränsen ska således inte betala skatt för sådana transaktioner som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. Detta bör förtydligas i lagtexten så att det inte, som *LRF* påpekar, råder någon oklarhet beträffande skattskyldigheten. Frågan om skattskyldighet får också betydelse för frågan om registrering, se vidare nedan i avsnitt 5.2, samt för bestämmelserna om avdrag, se avsnitt 5.6. Skattebefrielsen får endast avse sådan skatt som skulle ha tagits ut på varor och tjänster som omsatts inom landet av den som är skattebefriad. Befrielsen gäller därmed inte vid omvänd skattskyldighet och import. Utländska beskattningsbara personer som omsätter varor och tjänster inom landet omfattas inte heller. Dessutom finns det vissa situationer där skattebefrielsen inte får tillämpas, se vidare avsnitt 5.5.

En beskattningsbar person som från verksamhetens start beräknar att omsättningen kommer att överstiga 30 000 kronor exklusive mervärdesskatt under innevarande beskattningsår omfattas inte av bestämmelserna. Detta företag ska registreras för mervärdesskatt.

I det remitterade förslaget finns en regel om att omsättningsgränsen ska justeras om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader. *LRF* pekar på att regeln kan bli problematisk vid nystartade säsongsbetonade verksamheter med beskattningsår som understiger tolv månader och att förslaget bör justeras för att ta hänsyn till det. Regeringen anser dock att det inte bör göras någon sådan ändring av förslaget. Det behövs en regel av detta slag för att ta hänsyn till att beskattningsåret för en nystartad verksamhet kan vara såväl kortare som längre än tolv månader. För den som har ett längre beskattningsår kan det vara viktigt att få justera upp omsättningsbeloppet. Enligt regeringens uppfattning är det är rimligt att gränsen också justeras nedåt när beskattningsåret är kortare än 12 månader. En justering med hänsyn till hur lång tid verksamhet bedrivs under ett år kan bli komplicerad och svår att tillämpa, både för företagen och Skatteverket. Med hänsyn till det föreslås att om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska omsättningsgränsen justeras i motsvarande mån. Någon särskild regel bör inte införas för verksamheter som är säsongsbetonade.

Regler om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning ska enligt direktivet endast gälla för beskattningsbara personer. För delägare i enkla bolag och partrederier gäller i 6 kap. 2 § ML särskilda regler om skattskyldighet. Varje delägare är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Omsättningsgränsen om 30 000 kronor ska således tillämpas på varje delägare i dessa fall. Detta bör gälla även i fråga om samägda fastigheter, något som *E.ON* frågat om.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse, 9 d kap. 1 §, införs samt att ändring görs i 1 kap. 1 § ML.

5.2 Ansökan och beslut om skattebefrielse

Regeringens förslag: Om den beskattningsbara personen inte är registrerad till mervärdesskatt gäller befrielsen utan ansökan eller beslut.

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

Den som ansökt om att bli beskattad och fått beslut om detta och åter vill bli skattebefriad kan bli det tidigast från ingången av det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då beslutet om beskattning fattades.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Vissa språkliga och redaktionella ändringar har dock gjorts i regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Malmö* anser att kopplingen mellan 9 d kap. 5 § ML och regeln om att en viss karenstid ska gälla för att åter bli beskattad respektive skattebefriad i 9 d kap. 7 § ML är oklar. *Solelkommissionen* och *Svensk Solenergi* välkomnar att skattebefrielsen gäller utan ansökan.

Skälen för regeringens förslag

Ansökan om befrielse och om beskattning

Beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt och som uppfyller förutsättningarna för skattebefrielse bör omfattas av bestämmelserna utan ansökan eller beslut. Dessa personer behöver därmed inte lämna in en ansökan för att omfattas av bestämmelserna. För den som inte är registrerad till mervärdesskatt bör således skattebefrielsen ske automatiskt, om förutsättningarna beträffande omsättningens storlek är uppfyllda. Skälet till detta är att syftet med förslaget är att förenkla för företagen och minska den administrativa bördan både för företagen och Skatteverket. Om en ansökan krävs för att skattebefrielsen ska gälla går en stor del av denna förenkling förlorad.

Beskattningsbara personer som är registrerade till mervärdesskatt och som uppfyller förutsättningarna för befrielse måste ansöka om skattebefrielse hos Skatteverket.

I en tidigare utredning (Ds 2009:58) gjordes bedömningen att det bör undvikas att beskattningsbara personer omväxlande omfattas av det allmänna systemet respektive av reglerna om befrielse från beskattning. En sådan ordning är svår att administrera, bl.a. vid jämkning av skatt, och leder till kontrollsvårigheter. Samma bedömning gjorde Skatteverket i det remitterade förslaget. Regeringen instämmer med Skatteverkets bedömning i denna del. Det föreslås därför att en s.k. fördröjningsregel införs för den som fått ett beslut om att bli beskattad och därefter åter vill bli skattebefriad.

Registrering

Reglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, innebär att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt

mervärdesskattelagen. Detsamma gäller bl.a. den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt (7 kap. 1 § första stycket 3 och 4 SFL).

Förslaget innebär att den som omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning vanligtvis inte kommer att behöva registrera sig för sina omsättningar. Med den ändring som föreslås i fråga om skattskyldigheten, se avsnitt 5.1, förtydligas att den som omfattas av skattebefrielse inte är skattskyldig. Av detta följer att den beskattningsbara personen inte ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § SFL. Detta gäller dock bara för de omsättningar som omfattas av skattebefrielsen.

Registreringsskyldighet kan också uppkomma om den beskattningsbara personen genomför unionsinterna förvärv av varor eller tjänster som denne blir skattskyldig för, se vidare avsnitt 5.5. Den som är skattskyldig för sådana förvärv ska vara registrerad till mervärdesskatt (se 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL). Registrering kan också behöva göras om den som är etablerad i Sverige omsätter tjänster till en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land om köparen ska betala mervärdesskatt för tjänsterna i det landet (se 7 kap. 1 § första stycket 7 SFL).

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

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse, 9 d kap. § ML, införs.

5.3 Skattebefrielsen upphör

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

Om den som är skattebefriad ansöker om det, ska Skatteverket besluta att skatt ska tas ut enligt ML trots att det fortfarande finns förutsättningar för skattebefrielse. Ett sådant beslut får gälla tidigast från ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ansökan kom in till Skatteverket.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorians förslag var dock mindre tydligt i fråga om skyldigheten att lämna registreringsanmälan. I promemorian föreslogs vidare en fördröjningsregel för den som fått ett beslut om skattebefrielse och därefter åter ville bli beskattad. Dessutom har redaktionella och språkliga ändringar gjorts i regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Malmö* framför att det, vid övergång från skattebefrielse till beskattning, bör preciseras från vilken

tidpunkt beskattning tidigast får gälla. Förvaltningsrätten anser vidare att det är oklart om både automatiskt befriade och skattebefriade efter beslut omfattas samt att kopplingen till fördröjningsregeln för att återgå till beskattning är oklar. *LRF* pekar på att det av artikel 290 i mervärdesskattedirektivet framgår att beskattningsbara personer som kan skattebefrias får välja att tillämpa de allmänna mervärdesskattereglerna, och att den fördröjningsregel som föreslås därför verkar strida mot direktivet. *LRF* avstyrker därför regeln i 9 d kap. 6 § andra stycket. Slutligen pekar *LRF* på att det inte framgår av bestämmelserna i SFL att den som varit skattebefriad enligt reglerna i 9 d kap. ska ansöka om registrering enligt 7 kap. 2 § SFL när omsättningsgränsen överskrids.

Srf konsulterna menar att den kategori av företag som kommer att omfattas av det föreslagna regelverket ofta har liten kontroll över den löpande verksamheten och att bokföringen kan vara senarelagd, vilket i dessa fall är förenligt med god redovisningssed. Detta kan enligt *Srf konsulterna* leda till att företaget inte märker att omsättningsgränsen överskridits förrän långt efteråt. *Srf konsulterna* föreslår därför en regel som innebär att en högre omsättningsgräns, exempelvis 60 000 kronor, måste passeras för att skattskyldighet ska inträda under innevarande år. *Vattenfall* påpekar att de energibolag som tillämpar s.k. självfakturering för mikroproducenter måste hålla reda på när mikroproducenten överskrider omsättningsgränsen.

Skälen för regeringens förslag: En beskattningsbar person som omfattas av befrielse från mervärdesskatt kan under det innevarande året komma att överskrida den föreskrivna omsättningsgränsen. I ett sådant fall finns inte längre förutsättningar för att omfattas av de särskilda reglerna om befrielse och de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska i stället tillämpas. Detsamma gäller om den beskattningsbara personen beräknar att omsättningarna kommer att överstiga 30 000 kronor. Detta gäller omedelbart och utan beslut från Skatteverket. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska omsättningsgränsen justeras i motsvarande mån, se avsnitt 5.1.

Den omsättning som medför att omsättningsgränsen överskrids ska i sin helhet beskattas. Mervärdesskatt ska därmed tas ut på hela beloppet på den omsättning som innebär att omsättningsgränsen uppnås. Någon proportionering av fakturabeloppet så att omsättning upp till 30 000 kronor är skattefri ska inte göras. Omsättningar som skett tidigare under beskattningsåret påverkas däremot inte av att skattebefrielsen enligt 9 d kap. upphör. Det föreslås alltså inte någon retroaktiv skattskyldighet för omsättningar upp till 30 000 kronor. Den beskattningsbara personen är dock skattskyldig för den omsättning som innebär att omsättningsgränsen uppnås och omsättningarna därefter. För att tillämpa skattebefrielsen krävs alltså ett visst mått av kontroll över den löpande verksamheten så att inte omsättningsgränsen överskrids.

Srf konsulterna har föreslagit att ytterligare en beloppsgräns på 60 000 kronor ska införas och gälla under innevarande år. En sådan beloppsgräns kan i viss mån begränsa antalet företag som blir skattskyldiga under pågående beskattningsår. Samtidigt blir det ytterligare en beloppsgräns att förhålla sig till. Reglerna blir också mer komplicerade och svårare att överskåda om det finns olika

beloppsgränser som blir tillämpliga i olika situationer. Med hänsyn till detta bör det inte införas någon ytterligare beloppsgräns.

När omsättningen hos en beskattningsbar person som inte är registrerad överskrider omsättningsgränsen på 30 000 kronor är den beskattningsbara personen skyldig att registrera sig för mervärdesskatt. LRF ifrågasätter om detta verkligen framgår av lagtexten. Genom ett förtydligande i 9 d kap. 5 § ML framgår att detta ska göras på det sätt som framgår av 7 kap. 2 § SFL.

Vid övergång från beskattning till skattebefrielse föreslås en fördröjningsregel som innebär att ett beslut om skattebefrielse börjar gälla först efter ingången av det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår under vilket ett beslut om beskattning fattades, se avsnitt 5.2. I det remitterade förslaget föreslogs även en sådan bestämmelse för den som fått ett beslut om skattebefrielse och därefter åter vill bli beskattad. Som LRF påpekar kan det dock ifrågasättas om det finns stöd i direktivet för att ha en fördröjningsregel för den som fått ett beslut om skattebefrielse och därefter åter vill bli beskattad. En sådan regel gör också regelverket mer komplicerat. Eftersom den som beräknar att omsättningen kommer att överstiga 30 000 kronor under innevarande år inte omfattas av skattebefrielsen blir det också oklart hur fördröjningsregeln ska fungera i praktiken för den som inte längre vill omfattas av skattebefrielse, något som *Förvaltningsrätten i Malmö* pekar på. Det kan vidare noteras att i utredningen föreslogs en gräns på 250 000 kronor. En så hög gräns ger andra incitament för att växla mellan skattebefrielse och skatteplikt. Med tanke på den förhållandevis låga gräns som nu föreslås och mot bakgrund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om att de beskattningsbara personerna ska ha rätt att välja att omfattas av de vanliga reglerna samt mot bakgrund av att regelverket bör vara enkelt anser regeringen att det inte bör införas någon fördröjningsregel för den som fått ett beslut om skattebefrielse och sedan återigen vill bli beskattad.

Om omsättningen inte överskrider beloppsgränsen kan övergång från skattebefrielse ske genom ansökan och beslut. Promemorian innehöll ingen reglering avseende från vilken tidpunkt skattebefrielsen tidigast får upphöra i ett sådant fall. Förvaltningsrätten i Malmö anser att denna tidpunkt bör preciseras. Regeringen instämmer i den bedömningen. Det handlar om ett beslut om skattskyldighet för den beskattningsbara personen som också kan påverka rätten till avdrag. Mot den bakgrunden bör det framgå från vilken tidpunkt ett sådant beslut tidigast kan gälla. Skattebefrielsen kan gälla även om någon ansökan inte lämnats in. Även i sådana fall kommer det dock att behövas en ansökan för att skattebefrielsen ska upphöra. Upphörandet av skattebefrielsen kan få betydelse för den beskattningsbara personens avdragsrätt. Det är inte önskvärt med situationer där nystartade företag går miste om avdragsrätt på grund av sena ansökningar. Med hänsyn till det bör det inte ställas alltför strikta krav på när en ansökan om beskattning senast ska ha kommit in. Om skattebefrielsen upphör ska mervärdesskatt tas ut och redovisas. Hänsyn bör därför också tas till att det kan uppstå administrativa olägenheter om skattebefrielsen kan upphöra flera år tillbaka i tiden. En sådan ordning kan påverka beskattningsbeslut som avser flera år tillbaka i tiden. För beskattningsbara personer med en

omsättning under 30 000 kronor finns möjlighet att redovisa mervärdesskatt en gång per år. I många fall kan en sådan redovisning lämnas i samband med inkomstdeklarationen. Deklarationen kan därför lämnas relativt långt in på det efterföljande beskattningsåret. Tidsgränserna för att lämna en sådan deklaration kan dock variera något beroende på omständigheterna (se 26 kap. 33–33 e §§ SFL). Det är därför inte lämpligt att direkt anknyta till den tidpunkt när deklarationen för året senast skulle ha lämnats. Det kan i stället vara lämpligt att den beskattningsbara personen kan lämna en ansökan om att skattebefrielsen ska upphöra under hela det efterföljande beskattningsåret. Regeringen föreslår därför att skattebefrielsen tidigast får upphöra från inledningen av beskattningsåret före det beskattningsår då ansökan kommit in till Skatteverket. Ett sådant beslut medför också att den beskattningsbara ska redovisa och betala mervärdesskatt på omsättning som skett från den tidpunkt då beslutet börjar gälla.

Som *Vattenfall* påpekar är det vanligt att s.k. självfakturering tillämpas när mikroproducenter säljer sin överskottsdel till ett energibolag. Detta innebär att energibolaget enligt avtal med mikroproducenten ställer ut fakturan för den el som köpts av mikroproducenten (jfr 11 kap. 4 § ML). Detta förfarande innebär dock inte att energibolaget tar över de rättigheter och skyldigheter för beskattningsbara personer som följer av mervärdesskattelagen. Det är alltså i slutänden den beskattningsbara personen (mikroproducenten) som är ansvarig för att se till att gränsen inte överskrids.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse, 9 d kap. 5 § ML, införs.

5.4 Beräkning av omsättningsgränsen

Regeringens förslag: Vid beräkningen av omsättningsgränsen vid skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning ska beskattningsunderlaget från skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom landet inräknas. Även vissa andra transaktioner ska inräknas, bl.a. export, undantagna transaktioner som medför återbetalningsrätt, fastighetstransaktioner, finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner. Vid beräkning av omsättningsgränsen ska inte omsättning av anläggningstillgångar ingå.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorians uppräknade transaktioner var dock mindre omfattande. Vidare har bestämmelsen fått en annan utformning i bl.a. redaktionellt avseende.

Remissinstanserna: *Företagarna* menar att de föreslagna reglerna om hur omsättningsgränsen ska beräknas är komplicerade. *LRF* anser att det bör förtydligas vilka fastighetstransaktioner som ska räknas med. *LRF* anser också att det bör framgå tydligare att omsättning av anläggningstillgångar inte ska ingå i beräkningen och föreslår att undantaget avseende anläggningstillgångar bör placeras sist i bestämmelsen på motsvarande sätt som i artikel 288 i mervärdesskattedirektivet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt artikel 287 i mervärdesskattedirektivet är det den sammanlagda årsomsättningen som är avgörande för om en beskattningsbar person kan omfattas av regler om befrielse från mervärdesskatt. EU-domstolen har klarlagt att med årsomsättning avses i detta sammanhang den omsättning som den beskattningsbara personen har uppnått under ett år i den medlemsstat i vilken den beskattningsbara personen är etablerad (Dom Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632).

Vilka transaktioner som ska tas med vid beräkningen av årsomsättningen anges i artikel 288 i mervärdesskattedirektivet. Av bestämmelsen följer att det som ska inräknas är skattepliktiga omsättningar (varuöverlåtelser, tillhandahållanden av tjänster och uttag), exklusive mervärdesskatt. Tillhandahållanden som undantas från skatteplikt ska således som utgångspunkt inte räknas med vid bedömningen av om omsättningsgränsen överskridits. Detta gäller dock inte transaktioner som, till skillnad från övriga skattefria transaktioner, berättigar till återbetalning av skatt i enlighet med artikel 110 och 111 (kvalificerade undantag), transaktioner som undantas enligt artikel 146–149 samt 151–153 (export och internationella transporter m.m.), fastighetstransaktioner samt finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g och försäkringstjänster, såvida de tre sistnämnda transaktionerna inte har karaktär av bitransaktioner. Detta innebär att de här nämnda transaktionerna enligt mervärdesskattedirektivet ska räknas med i beloppet 30 000 kronor trots att de inte föranleder skatteplikt.

Som framgår av avsnitt 5.5 omfattas vissa särskilda transaktioner överhuvudtaget inte av reglerna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning, jämför artikel 283 i mervärdesskattedirektivet. Dessa transaktioner beskattas enligt mervärdesskattedirektivets allmänna regler även om den som är skattskyldig är beskattningsbar person som omfattas av bestämmelserna i 9 d kap. De ska därför inte medräknas vid beräkning av omsättningsgränsen avseende skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. Det gäller exempelvis undantagna leveranser av nya transportmedel till andra EU-länder. Ersättningen för unionsinterna leveranser av andra varor än nya transportmedel kommer att räknas med vid beräkningen av omsättningsgränsen. Sådana unionsinterna leveranser kan under vissa förutsättningar undantas skatteplikt (se 3 kap. 30 a § första stycket 1 och 2 ML). Det undantaget ska dock inte gälla för den som är skattebefriad (jfr artikel 139 i mervärdesskattedirektivet). En ändring behöver därför göras i 3 kap. 30 a § ML.

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

- Ersättning, exklusive mervärdesskatt, från skattepliktig omsättning inom landet.
- Ersättning från följande inte skattepliktiga omsättningar:
 - 3 kap. 2 § ML (transaktioner avseende fastigheter som inte endast har karaktär av bitransaktioner),
 - 3 kap. 9 eller 10 §§ ML (bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel samt försäkringstjänster som inte endast har karaktär av bitransaktioner),

- 3 kap. 19 § 2 ML (framställning avseende vissa publikationer),
- 3 kap. 21, 21 a eller 22 §§ ML (transaktioner avseende fartyg, luftfartyg etc.),
- 3 kap. 23 § 2 ML (vissa läkemedel),
- 3 kap. 23 § 4 ML (flygbensin och flygfotogen),
- 3 kap. 23 § 7 ML (guld som levereras till Sveriges riksbank),
- 3 kap. 26 a § ML (omsättning av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. som har återbetalningsrätt enligt 10 kap. 6 eller 7 §§).
- 3 kap. 30 c, 31 och 32 §§ (omsättning till konsulat, beskickningar m.m. samt vissa väpnade styrkor i andra EU-länder)
- Ersättning från följande omsättning som enligt svensk rätt anses omsatt utomlands men som enligt mervärdesskattedirektivet är undantagen:
 - 5 kap. 3 a § första stycket 1–3, 7 och 8 ML (export och försäljning till turister i tredje land),
 - 5 kap. 19 § 2 a, 2 b, 3 och 4 ML (tjänster i samband med import eller export).

Förslaget innebär att ovanstående omsättningar ska beaktas vid beräkning av omsättningsgränsen. Ersättning som erhålls vid avyttring av anläggningstillgångar ska inte medföra att omsättningen vid tillämpning av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning påverkas. LRF anser att detta bör förtydligas. Regeringen delar den bedömningen. Förslaget har därför justeras på det sätt som LRF har föreslagit.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse, 9 d kap. 3 §, införs samt att ändring görs i 3 kap. 30 a § ML.

5.5 Beskattningsbara personer och transaktioner som inte omfattas av skattebefrielse

Regeringens förslag: Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet omfattas inte av skattebefrielsen. Inte heller den som är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld, upphovsmän som omsatt vissa konstverk och den som är frivilligt skattskyldig för vissa fastighetsupplåtelser omfattas av reglerna. Skattebefrielsen omfattar inte omsättning av nya transportmedel till andra EU-länder eller uttag av varor för eget eller personalens bruk.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Enligt promemorians förslag kan den som är skattskyldig på grund av omvänd skattskyldighet inte omfattas av reglerna i 9 d kap. Promemorians förslag innebar en ändring av 3 kap. 3 § ML. Promemorian saknade ett förslag om att uttag av varor som avses i 2 kap. 2 § första stycket 1 ML inte ska omfattas av skattebefrielsen.

Remissinstanserna: *Företagarna* anser att det vore bättre om skattebefrielsen förutsätter att företaget inte har någon omsättning eller några förvärv som ska beskattas. *SKL* anser att reglerna kan utnyttjas med avseende på uttag av varor ur verksamheten. *Srf konsulterna* menar att det redan i dag är svårt för företagen att göra rätt när det gäller att redovisa skatt på transaktioner som omfattas av omvänd skattskyldighet, och att felaktigheterna kommer att öka i och med förslaget.

Skälen för regeringens förslag

De föreslagna reglerna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning baseras på mervärdesskattedirektivets särskilda ordning för små företag.

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

Beskattningsbara personer

Av artikel 283 c i mervärdesskattedirektivet framgår att om en beskattningsbar person inte är etablerad i det land där personen utför omsättningarna faller omsättningarna utanför tillämpningsområdet för skattebefrielse oavsett transaktionens art och karaktär. En beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige men som ska beskattas här för omsättning av varor och tjänster kan således inte omfattas av de föreslagna bestämmelserna om skattebefrielse. Eftersom skattebefrielsen gäller omsättning inom landet omfattas inte heller situationen när en beskattningsbar person etablerad i Sverige utför omsättningar som ska beskattas i ett EU-land. I ett sådant fall finns också möjlighet till återbetalning av ingående skatt, se avsnitt 5.6.

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

Regeringen föreslår därför att skattebefrielse inte ska tillämpas på omsättningar som genomförs av den som omfattas av sådan skattskyldighet.

Srf konsulterna påpekar att företagen gör oavsiktliga fel vid tillämpningen av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet finns vid ett antal olika omsättningar av varor och tjänster. Om en beskattningsbar person förvärvar varor eller tjänster och blir skattskyldig för förvärvet omfattas omsättningen inte av skattebefrielsen. Det beror på att det endast är den beskattningsbara personens egna omsättningar som omfattas av skattebefrielsen. Förslaget innebär dock i sig inga förändringar av reglerna om skattskyldighet vid förvärv. Några nya skyldigheter för företagen i detta avseende införs således inte. Eftersom omvänd skattskyldighet i vissa fall förutsätter att köparen är registrerad till mervärdesskatt skulle antalet fall med omvänd skattskyldighet dock kunna bli något färre än idag för de som kommer att omfattas av befrielsen.

Företagarna framför att det regelverk som föreslås är relativt komplicerat, bland annat eftersom skattebefrielsen inte omfattar alla typer av transaktioner. Företagarna menar också att det vore bättre om skattebefrielsen förutsätter att företaget inte har någon omsättning eller några förvärv som ska beskattas. En sådan ordning skulle dock medföra att skattebefrielse skulle vara utesluten om en beskattningsbar person behöver redovisa mervärdesskatt på grund av omvänd skattskyldighet. Reglerna om skattebefrielse i mervärdesskattedirektivet får anses omfatta de leveranser som görs av den beskattningsbara personen som omfattas av befrielsen. En beskattningsbar person som omfattas av skattebefrielse kan därför bli skyldig att redovisa skatt på ett enstaka inköp av en tjänst från en beskattningsbar person i ett annat EU-land. En sådan effekt bedöms inte lämplig. Enligt mervärdesskattedirektivet (artikel 283) ska vissa transaktioner inte omfattas av skattebefrielsen. Det finns således inte någon möjlighet att låta alla transaktioner omfattas. Medlemstaterna får också utesluta andra transaktioner. Enligt det remitterade förslaget kan beskattningsbara personer som ska redovisa utgående skatt för annans verksamhet, t.ex. vid omvänd skattskyldighet, i flertalet fall inte omfattas av bestämmelserna om skattebefrielse för någon del av verksamheten. Det avsåg t.ex. omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (1 kap. 2 § 4 b), vid omsättning av utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § 4 d) och för omsättning mellan beskattningsbara personer av vissa närmare angivna varor av avfall och skrot av vissa metaller (1 kap. 2 § 4 e och 1 kap. 2 § tredje stycket). I de flesta fall är det för dessa omsättningar en förutsättning för omvänd skattskyldighet att köparen är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt (1 kap. 2 § 4 a, 4 d och 4 e §§). Den som är skattebefriad behöver normalt inte vara registrerad till mervärdesskatt. Reglerna om omvänd skattskyldighet blir i så fall inte tillämpliga. Vid omvänd skattskyldighet för byggtjänster är det i stället normalt så att köparen inte endast tillfälligt ska tillhandahålla byggtjänster, något som gör att verksamheten kan antas ha en viss omfattning. Detta torde begränsa möjligheterna för ett företag som är skattebefriat med en omsättning under 30 000 kronor att omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet vid inköp av byggtjänster. En särreglering avseende beskattningsbara personer som är skattskyldiga för

viss omvänd skattskyldighet på omsättningar inom landet kan därför få ett begränsat tillämpningsområde. Mot bakgrund av det kan det ifrågasättas om en sådan särreglering blir en förenkling. Det kan tvärtom vara så att regelverket i viss mån kan bli enklare och mer överskådligt om antalet undantag från möjligheten till skattebefrielse blir färre. Mot denna bakgrund föreslår regeringen ingen särreglering för beskattningsbara personer som är skattskyldiga på grund av omvänd skattskyldighet på omsättning inom landet.

Transaktioner

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

Enligt artikel 283.1 b i mervärdesskattedirektivet omfattas leveranser av nya transportmedel inte av reglerna avseende skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. Särskilda regler gäller för omsättning av nya transportmedel till köpare i andra EU-länder (artikel 138.1 och 138.2 a). Omsättning av ett nytt transportmedel från en säljare i Sverige till en köpare i ett annat EU-land undantas från skatteplikt i svensk rätt enligt 3 kap. 30 a § första stycket 3 ML och ska, oavsett köparens status av beskattningsbar person eller ej, i stället förvärvsbeskattas hos köparen. Sådan omsättning ska således inte omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning. Den beskattningsbara personen i Sverige ska dock inte ta ut mervärdesskatt eftersom omsättningen är undantagen. Omsättningen kan också medföra återbetalningsrätt. Dessa transaktioner måste uttryckligen undantas från tillämpningsområdet för bestämmelserna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning. Om en beskattningsbar person genomför omsättningar av nu angivet slag som inte kan omfattas av skattebefrielsen finns det inte något hinder mot att övriga omsättningar som personen utför omfattas av befrielsen.

Promemorians förslag innebar att ett förtydligande skulle införas i 3 kap. 3 § andra stycket ML att skatteplikt inte gäller om en uthyrning av en fastighet sker till en beskattningsbar person som är skattebefriad enligt 9 d kap ML. Regeringens förslag innebär dock att den som är skattebefriad inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Något förtydligande av 3 kap. 3 § ML behövs därför inte.

Sveriges Kommuner och Landsting har framfört att reglerna kan användas på så sätt att varor som köpts in med avdragsrätt innan en övergång till skattebefrielse kan tas ut utan att bli beskattade efter en övergång till skattebefrielse. För att undvika att en sådan möjlighet uppkommer bör uttag av varor för eget eller personalens bruk enligt 2 kap. 2 § första stycket 1 inte omfattas av skattebefrielsen. För att det ska bli fråga om ett sådant uttag ska förvärvet av varan medfört rätt till avdrag för ingående skatt (se 2 kap. 3 § ML). Om en vara köpts in och avdragsrätt uppkommit kan ett uttag av varan för eget bruk inte omfattas av skattebefrielsen. Mervärdesskatt ska således tas ut på sådana uttag. Om varan köpts in efter en övergång till skattebefrielse saknas dock avdragsrätt vid förvärvet, varför någon uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § inte bör ske. Mot denna bakgrund föreslås att sådana uttag som avses i 2 kap. 2 § första stycket 1 inte ska omfattas av skattebefrielsen.

Internationell handel

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

Det förhållandet att förvärven ska beskattas påverkar inte möjligheten för den förvärvande beskattningsbara personen att omfattas av skattebefrielsen när det gäller egna omsättningar. Den beskattningsbara personen har dock då inte någon avdragsrätt för den skatt personen betalat vid förvärven. Genom detta uppnås således att en beskattningsbar persons förvärv kommer att belastas med mervärdesskatt som inte är avdragsgill oavsett om det är en svensk företagare eller en beskattningsbar person i ett annat land som är säljare.

Det finns även andra fall i vilka det är förvärvaren som är skyldig att betala skatt till staten. När det gäller t.ex. tjänster som tillhandahålls av en utländsk beskattningsbar person till en beskattningsbar person inom landet är köparen som huvudregel skattskyldig för omsättningen (1 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 5 §). Från den huvudregeln finns det ett antal undantag som bl.a. gäller fastighetstjänster, restaurang och catering, tillträde till evenemang och vissa kulturella evenemang.

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

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse, 9 d kap. 2 § ML, införs.

5.6 Avdragsrätt och jämkning

Regeringens förslag: Den som omfattas av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning har inte rätt till avdrag
--

för eller återbetalning av ingående skatt för omsättning som omfattas av skattebefrielsen. Vid övergång från beskattning till skattebefrielse ska jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringsperioden om inte den beskattningsbara personen motsätter sig det, eller det finns särskilda skäl som talar för det.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslogs dock att beskattningsbara personer som omfattas av skattebefrielse skulle undantas från rätten till avdrag. I promemorians förslag gjordes ingen koppling till reglerna om skattskyldighet vilket gjorde att ett uttryckligt undantag från rätten till avdrag behövdes. I promemorian föreslogs att jämkning, vid övergång till skattebefrielse, skulle ske vid ett tillfälle om inte särskilda skäl föreligger. Vidare föreslogs i promemorian ändringar av 8 a kap. 4 § och 10 kap. 11 a § ML. Slutligen har vissa redaktionella och språkliga ändringar gjorts i lagtexten.

Remissinstanserna: *Srf konsulterna* anser att reglerna om jämkning är komplicerade och menar att det blir enklare att även vid övergång från skattebefrielse till beskattning jämkas vid ett enda tillfälle.

Skälen för regeringens förslag

Avdragsrätt och återbetalning

Beskattningsbara personer som omfattas av regler om skattebefrielse har inte rätt till avdrag för ingående skatt. Även rätt till återbetalning av ingående skatt saknas (se artikel 289 i mervärdesskattedirektivet). Regeringens förslag innebär att den som omfattas av skattebefrielse inte är skattskyldig till mervärdesskatt. En verksamhet med omsättningar som omfattas av skattebefrielsen är därmed inte en verksamhet som medför skattskyldighet (se 1 kap. 7 § ML). Det medför att rätt till avdrag saknas enligt 8 kap. 3 § ML. Någon särskild regel om att den som är skattebefriad saknar rätt till avdrag behövs därmed inte. Avsaknaden av rätt till avdrag för ingående skatt omfattar i princip all ingående skatt som den beskattningsbara personen skulle ha kunnat dra av om personen inte hade omfattats av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning. Enligt artikel 289 saknas också rätt till återbetalning för den som omfattas av skattebefrielse. Med hänsyn till det bör reglerna om återbetalning i 10 kap. 11 och 12 §§ ändras.

I några fall kan dock återbetalningsrätt ändå finnas. Det gäller t.ex. tillhandahållanden av nya transportmedel som inte omfattas av skattebefrielsen. Bestämmelserna om skattebefrielse ska inte heller vara tillämpliga på leveranser av varor och tjänster som utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas (enligt artikel 283 i mervärdesskattedirektivet). Mot bakgrund av det bör en beskattningsbar person i Sverige som är skattebefriad ha rätt till återbetalning vid skattepliktiga tillhandahållanden som anses omsatta i ett annat EU-land. Någon begränsning av återbetalningsrätten bör därför inte göras i sådana fall.

Jämkning

Jämkning av avdrag för ingående skatt regleras i artikel 184–192 i mervärdesskattedirektivet. Förslaget innebär att en beskattningsbar person som uppfyller förutsättningarna för skattebefrielse kan välja mellan att omfattas av skattebefrielse eller tillämpa mervärdesskattelagens allmänna regler. En beskattningsbar person kan även i övrigt, beroende på verksamhetens omfattning, övergå från att tillämpa reglerna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning till att tillämpa mervärdesskattelagens allmänna regler och vice versa. Reglerna innebär därför att avdragsrätten för ingående skatt kan komma att förändras mellan olika beskattningsår och i viss omfattning även under pågående beskattningsår. En övergång från beskattning till skattebefrielse och omvänt medför att det inträffar en sådan förändring i de faktorer som bestämt avdragsrätten att jämkning ska ske enligt artikel 184.1 i mervärdesskattedirektivet. Användningen av en vara bör i sådana fall anses ha ändrats så att avdragsrätten ökar respektive minskar på det sätt som avses i 8 a kap. ML. Reglerna om jämkning av ingående skatt kan därför bli aktuella.

Jämkning ska ske successivt under en korrigeringsperiod. Korrigeringsperioden avseende fastigheter är tio år och avseende övriga investeringsvaror fem år (8 a kap. 6 §). För att den beskattningsbara personen ska kunna jämka avdrag för ingående skatt krävs därmed att denne under återstoden av korrigeringsperioden (dvs. under den period under vilken jämkningsperioden ska pågå) måste vara såväl registrerad till som redovisa mervärdesskatt. När det gäller den jämkning som ska göras vid övergången från skattebefrielse enligt 9 d kap. till beskattning har *Srf konsulterna* framfört att engångsjämkning bör ske. I dessa fall ska dock den beskattningsbara personen vara registrerad till mervärdesskatt och lämna deklarerationer eftersom denne är skattskyldig till mervärdesskatt. En eventuell jämkning bör i sådana fall ske på samma sätt som gäller för andra som är skattskyldiga till mervärdesskatt, dvs. genom årlig jämkning. Någon särreglering om engångsjämkning bör inte införas för en sådan situation.

När det gäller den jämkning som kan komma ifråga vid övergången från beskattning till befrielse enligt 9 d kap. bör det finnas möjlighet för den beskattningsbara personen att fullgöra jämkningsperioden omedelbart vid övergången från beskattning till befrielse. En sådan åtgärd har stöd i artikel 189 mervärdesskattedirektivet, där det framgår att medlemsstaterna får tillåta administrativa förenklingar avseende justering av avdrag för investeringsvaror. Jämkning vid ett enda tillfälle innebär att de beskattningsbara personerna efter fullgjord jämkning kan avregistreras från mervärdesskatt. Den beskattningsbara personen behöver därefter inte vara registrerad till mervärdesskatt och lämna deklareration bara på grund av skyldigheten att jämka, jfr 7 kap. 1 § 8 SFL. Möjligheten till engångsjämkning kan därför vara till fördel ur hanteringssynpunkt såväl för den beskattningsbara personen som för Skatteverket.

Vidare följer av artikel 189 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningsperioden inte innebär några omotiverade fördelar. Det framgår också av artikel 192 att om en beskattningsbar person övergår från att beskattas

enligt en särskild ordning eller omvänt, får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att den beskattningsbara personen inte ska otillbörligen gynnas eller missgynnas. En situation då detta kan aktualiseras är då en beskattningsbar person en kort tid innan begäran om befrielse gjort en större investering som medfört avdragsrätt för ingående skatt. I ett sådant fall skulle det vara en omotiverad fördel om personen fick skjuta upp återbetalningen av ingående skatt genom en årlig jämkning. I dessa fall bör engångsjämkning kunna ske även om den beskattningsbara personen motsätter sig det. Det föreslås därför att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden, om inte den beskattningsbara personen motsätter sig det. Om det finns särskilda skäl som talar för engångsjämkning ska dock sådan kunna ske trots att den beskattningsbara personen motsätter sig det.

Lagförslag

Förslaget föranleder att ändringar görs i 8 a kap. 7 § samt 10 kap. 11 och 12 §§ ML.

5.7 Fakturering

Regeringens förslag: Om en omsättning omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ska mervärdesskatt inte anges i fakturan.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Redaktionella och språkliga ändringar av lagtexten har dock gjorts.

Remissinstanserna: *Företagarna* pekar på att det inte framgår av förslaget att företag som tillämpar omsättningsgränsen i sina fakturor ska ange en hänvisning till mervärdesskattelagen, mervärdesskattedirektivet eller annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

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

I artikel 289 i mervärdesskattedirektivet anges att en beskattningsbar person som är skattebefriad inte ska ange mervärdesskatt på sina fakturor. För att detta tydligt ska framgå bör en motsvarande bestämmelse införas i mervärdesskattelagen. Regeringen föreslår därför en regel om att mervärdesskatt inte ska anges i en faktura för omsättning som omfattas av skattebefrielse.

Skatteverket har i sitt förslag bedömt att de föreslagna bestämmelserna i 9 d kap. ML är att jämställa med ett sådant undantag från skatteplikt som ska anges på fakturan enligt 11 kap. 8 § 12 ML. Detta innebär att en beskattningsbar person som omfattas av befrielsen enligt 9 d kap. på sin faktura ska ange en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i ML eller i mervärdesskattedirektivet eller en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt. *Företagarna* menar att detta inte framgår av lagförslaget. I fråga om uppgift om skattefrihet i faktura

har mervärdesskattelagen samma utformning som motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Någon ändring av bestämmelsen i 11 kap. 8 § 12 ML bör därför inte göras. Om en uppgift om skattebefrielse ska anges i faktura får således bedömas utifrån befintliga regler.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse, 11 kap. 9 a § ML, införs.

5.8 Förfarande

Regeringens bedömning: En beskattningsbar person som omfattas av bestämmelserna i 9 d kap. ska som utgångspunkt inte lämna mervärdesskattedeklaration, särskild skattedeklaration eller periodisk sammanställning.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.
Remissinstanserna har inga synpunkter i denna del.

Skälen för regeringens bedömning

Deklaration

Mervärdesskatteförfarandet regleras i stor utsträckning i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. En skattedeklaration ska bl.a. lämnas av den som är skattskyldig till mervärdesskatt (se 26 kap. 2 § SFL). Om mervärdesskatt ska redovisas kan det ske i en mervärdesskattedeklaration, eller i en särskild skattedeklaration (jfr 26 kap. 5 och 7 §§ SFL). En mervärdesskattedeklaration lämnas av den som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt. Reglerna om registrering behandlas i avsnitt 5.2. En särskild skattedeklaration ska lämnas av den som inte är eller ska var registrerad till mervärdesskatt, men som ändå ska redovisa mervärdesskatt för en viss transaktion, t.ex. vid förvärv av ett nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor. Detta innebär att en beskattningsbar person som omfattas av skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning enligt 9 d kap. i de flesta fall inte kommer att behöva lämna en mervärdesskattedeklaration, vilket innebär en minskad administrativ kostnad såväl för företaget som för Skatteverket.

Periodisk sammanställning

Den som är registrerad till mervärdesskatt eller som är skyldig att anmäla sig för registrering, är skyldig att lämna en periodisk sammanställning (enligt 35 kap. 2 § SFL). Denna ska innehålla uppgifter om omsättningar och överföringar avseende varor som transporteras mellan EU-länder. Vidare ska den innehålla uppgift om omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EU-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet. Uppgift ska lämnas för varje kalendermånad (om enbart varor eller om både varor och tjänster) eller kalenderkvartal (om enbart tjänster) på fastställt formulär.

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

5.9 Kontroll och uppföljning

Regeringens bedömning: Det finns ingen betydande risk för att reglerna utnyttjas på ett sätt som inte är avsett. Det finns dock anledning att följa utvecklingen inom detta område.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inga synpunkter i denna del.

Skälen för regeringens bedömning: Förslaget innebär att en gräns för skattebefrielse vid omsättning på maximalt 30 000 kronor för innevarande beskattningsår införs. Med tanke på det låga beloppet bör det inte finnas någon betydande risk för att reglerna utnyttjas på ett inte avsett sätt. Trots detta finns det anledning att följa utvecklingen inom detta område.

5.10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Förslagen träder i kraft den 1 januari 2017. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Bestämmelsen om att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle för den som övergår från att vara beskattad till att vara skattebefriad tillämpas dock från och med den 1 januari 2017.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslogs dock inte någon särskild övergångsbestämmelse avseende 8 kap. 7 § ML.

Remissinstanserna: *E.ON* pekar på att ett flertal av de företag som träffas av de nya reglerna har kalenderår som redovisningsperiod. Om beslut om att införa en omsättningsgräns fattas i slutet av 2016 kommer att finnas begränsade möjligheter att ansöka om avregistrering och få sin ansökan prövad innan en ny redovisningsperiod påbörjas, vilket innebär att redovisningsskyldighet för mervärdesskatt kommer att kvarstå en lång tid efter att reglerna trätt i kraft. Detta innebär enligt *E.ON* en snedvridning av konkurrensen mellan redan registrerade elproducenter och nya sådana. Vidare anser *E.ON* att oklarhet kan uppkomma beträffande när skattskyldigheten upphör. *Vattenfall* undrar om fakturering till någon del ska ske med mervärdesskatt när en i nuläget registrerad mikroproducent levererar el under tidsperioden 1 november 2016–1 februari 2017 med fakturering i februari 2017, om

mikroproducentens skattskyldighet upphör den 1 januari 2017. Slutligen pekar E.ON och Vattenfall på att ersättning mellan elbolag och mikroproducenter ofta sker genom självfakturering och att anpassning inom branschen behöver göras.

Skälen för regeringens förslag: Ändringarna i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, innebär att en skattebefrielse för beskattningsbara personer med omsättning under 30 000 kronor införs. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017. *Vattenfall* och har efterfrågat ett förtydligande avseende fakturor som gäller leveranser både för och efter ikraftträdandet. Med anledning av det har övergångsbestämmelsen förtydligats i detta avseende. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Detta innebär att om en vara, t.ex. el, har levererats före ikraftträdandet omfattas leveransen därmed inte av reglerna om skattebefrielse. Mervärdesskatt ska således tas ut på en sådan leverans enligt äldre bestämmelser. Det förhållandet att en faktura för leveransen ställs ut senare påverkar inte skattskyldighetens inträde för leveransen, Som E.ON påpekar kommer en viss eftersläpning att ske i samband med ikraftträdandet. Detta är dock en naturlig följd av att nya regler införs och därmed svårt att undvika.

Bestämmelsen i 8 a kap. 7 § ML om att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle för den som övergår från att vara beskattad till att vara skattebefriad bör tillämpas från och med den 1 januari 2017. Detta behövs för att möjliggöra s.k. engångsjämkning i de fall investeringsvaran förvärvats före ikraftträdandet av de föreslagna reglerna om skattebefrielse. Det föreslås därför en särskild övergångsbestämmelse i detta avseende.

6 Konsekvensanalys

6.1 Offentligfinansiella effekter

Förslaget innebär att företag med en omsättning som understiger 30 000 kronor per år kan välja att vara befriade från mervärdesbeskattning.

Utifrån uppgifter i mervärdesskattedeklarationerna för år 2014 redovisade omkring 301 000 företag en årsomsättning under 30 000 kronor. Dessa företag redovisade tillsammans en ingående skatt med omkring 18 600 miljoner kronor. Den redovisade utgående skatten för dessa företag uppgick till omkring 9 100 miljoner kronor. Detta innebär att dessa företag sammantaget redovisade en nettomoms att återfå från staten på omkring 9 500 miljoner kronor. Med andra ord är det många av dessa mindre företag som har större avdrag för ingående skatt än vad som motsvaras av deras utgående skatt och således har nettomoms att återfå från staten.

Det är dock mest troligt att det i huvudsak är de företag som har en nettomoms att betala till staten, dvs. en utgående mervärdesskatt som överstiger den ingående mervärdesskatten, som kommer välja att bli befriade från mervärdesbeskattningen. På motsvarande vis kan de företag

som har en nettomoms att återfå från staten förväntas välja att fortsätta att ta ut mervärdesskatt. Utav de omkring 301 000 företagen med en årsomsättning under 30 000 kronor är det ekonomiskt fördelaktigt för omkring 73 000 företag att välja att vara befriade från mervärdesbeskattningen. Den offentligfinansiella effekten i form av minskade inkomster från mervärdesskatt från dessa företag beräknas 2017 till 277 miljoner kronor netto och varaktigt beräknas de offentliga finanserna minska med 249 miljoner kronor.

NNR och *NSD* ifrågasätter varför skillnaderna är så stora mellan de offentligfinansiella effekterna i utredningen Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) och Skatteverkets promemoria Omsättningsgräns för mervärdesskatt. Utifrån hur beräkningarna beskrivs i utredningen framgår att huvudanledningarna är att beräkningen i utredningen endast omfattar företag med en omsättning inom intervallet 60 000–90 000 kronor samt att de inte tar hänsyn till vilka företag som kan tänkas välja att undantas från mervärdesbeskattningen. I utredningens offentligfinansiella effektberäkning ingår således även företag med en nettomoms att återfå från staten. Skulle dessa företag välja att bli befriade från mervärdesbeskattningen ökar mervärdesskattebetalningarna, vilket också då skulle innebära att den offentligfinansiella effekten skulle bli lägre vid ett införande av en omsättningsgräns. Regeringen delar dock Skatteverkets bedömning att dessa företag, för vilka det är ekonomiskt fördelaktigt att redovisa mervärdesskatt, i huvudsak bör välja att fortsätta redovisa mervärdesskatt. Vid införandet av en omsättningsgräns kommer således dessa företag fortsätta att återfå nettomoms från staten vilket medför att den offentligfinansiella effekten blir högre.

I Skatteverkets promemoria redovisas även offentligfinansiella effekter för andra alternativa omsättningsgränser. Utifrån den redovisade offentligfinansiella effekten för en omsättningsgräns på 10 000 kronor anser *LRF* att den offentligfinansiella effekten är felräknad eller att det förekommer en felskrivning. Regeringens bedömning är att Skatteverkets offentligfinansiella effektberäkning av en omsättningsgräns på 30 000 kronor är rimlig. Regeringen kan däremot, liksom *LRF*, konstatera att beräkningsmetoden för den offentligfinansiella effekten inte lämpar sig för så pass låga omsättningsgränser som på 10 000 kronor vilket förklarar den svårtolkade offentligfinansiella effekten på 150 miljoner kronor.

6.2 Effekter för myndigheter och domstolar

Effekter för Skatteverket

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

ökad mängd ärenden avseende ansökningar om avregistrering från mervärdesskatt. Kostnaden för handläggningen av avregistreringsärenden uppskattas till ca 55 miljoner kronor. Tillkommande engångsvisa kostnader kan hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

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

Sammantaget bör förslagen på sikt leda till en lägre belastning på skatteadministrationen, även om den inledningsvis kommer att öka något.

Effekter för domstolarna

Förvaltningsrätten i Malmö menar att måltillströmningen till förvaltningsdomstolarna sannolikt kommer att öka eftersom reglerna blir ett nytt inslag i mervärdesskattesystemet. Regeringen instämmer i att det kan uppkomma nya situationer som medför att beskattningsbara personer överklagar till förvaltningsdomstolarna. Samtidigt innebär reglerna om skattebefrielse att antalet skattskyldiga minskar eftersom 73 000 (ca 7,6 procent) beskattningsbara personer förväntas utnyttja de nya reglerna. Det kan i sin tur leda till att antalet ärenden om skatt minskar. Sammantaget bedöms effekterna för de allmänna förvaltningsdomstolarna därför som marginella.

6.3 Effekter för företagen och hushållen

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

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

De företag som har en högre ingående mervärdesskatt än utgående mervärdesskatt, och företag som ska redovisa utgående mervärdesskatt

på grund av omvänd skattskyldighet, förväntas inte välja att tillämpa bestämmelserna.

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

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

Många av de mikroproducenter som levererar överskottsel till energibolagen får antas välja att omfattas av reglerna om skattebefrielse. Som *Vattenfall* och *E.ON* pekat på kommer de energibolag som tillämpar s.k. självfakturering för mikroproducenter att behöva anpassa sina system till reglerna om omsättningsgräns. Situationen när mikroproducenten överskrider omsättningsgränsen kommer också att behöva hanteras av branschen (se vidare avsnitt 5.3). Det får dock antas att den omständigheten att de flesta mikroproducenter kommer att välja att omfattas av skattebefrielse leder till viss minskad administration även för energibolagen.

6.4 Effekter på jämställdheten

Det är svårt att bedöma förslagets påverkan på jämställdheten. Kvinnor och män kan påverkas av förslagen genom att de är företagare. För enskilda näringsidkare finns det tydliga skillnader av könsfördelningen mellan olika branscher, men totalt sett är det en övervikt av män (Jfr På tal om kvinnor och män, SCB 2014). Män och kvinnor kan också påverkas som ägare av företag. Män har generellt sett en större del av både det direkta och indirekta ägandet i företagen. Om förslagen har någon påverkan på jämställdheten skulle män alltså kunna påverkas mer än kvinnor.

6.5 Övriga effekter

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

förhållande till de intäkter som verksamheten genererar, och kan därför hämma utvecklingen.

7 Författningskommentar

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

1 kap.

1 §

Paragrafen anger när mervärdesskatt ska betalas till staten. Mervärdesskatt ska inte betalas till staten om omsättningen omfattas av skattebefrielse. Ett tillägg görs därför i *första stycket 1*. Den som är skattebefriad är därmed inte skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 och bedriver inte heller verksamhet som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 7 § andra stycket.

Ett tillägg om att förutsättningar för skattebefrielse anges i 9 d kap. införs i *andra stycket*. Vidare görs en språklig justering i *andra stycket*.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.1.

3 kap.

30 a §

Paragrafen anger när omsättning av varor som transporteras från Sverige till ett annat EU-land undantas från skatteplikt. Ett nytt *femte stycke* införs i paragrafen. Detta görs för att undantagen i första stycket 1 och 2 för unionsinterna leveranser av andra varor än nya transportmedel inte ska gälla för en säljare som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. Det följer av bestämmelserna i artikel 139.1 och 2 i mervärdesskattedirektivet att sådana leveranser inte ska undantas från skatteplikt om säljaren är skattebefriad. Ändringen medför att den beskattningsbara personen kommer att omsätta en skattepliktig vara i Sverige. En sådan omsättning kommer dock att omfattas av skattebefrielsen eftersom det är fråga om den beskattningsbara personens egen omsättning inom landet, se författningskommentaren till 9 kap. 1 d §. Eftersom omsättningen omfattas av skattebefrielsen saknar den beskattningsbara personen rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt hänförlig till försäljningen, jfr författningskommentaren till 10 kap. 11 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.4.

8 a kap.

7 §

Paragrafen anger hur jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt ska ske. I *första stycket* görs ett tillägg. Av tillägget framgår att jämkning ska ske vid ett tillfälle och avse återstoden av korrigerings tiden när en beskattningsbar person övergår från att vara beskattad till att vara skattebefriad enligt 9 d kap. En förutsättning för att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle är dock att den beskattningsbara personen inte motsätter

sig det. I så fall ska jämkning ske enligt de vanliga reglerna, dvs. årlig jämkning. Engångsjämkning ska dock kunna ske mot den beskattningsbara personens vilja, om det finns särskilda skäl som talar för engångsjämkning. Vad som är särskilda skäl framgår av avsnitt 4.8.

I paragrafen görs också språkliga justeringar.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.6.

9 d kap.

1 §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges när en beskattningsbar person ska befrias från skatt. Skattebefrielsen gäller beskattningsbara personer som omsätter varor och tjänster inom landet. Av första stycket följer vidare att det är den beskattningsbara personens egen omsättning som omfattas av befrielsen. Befrielsen gäller därmed inte vid skattskyldighet på grund av förvärv av varor och tjänster.

För att en beskattningsbar person ska ha rätt till befrielse får dennes omsättning inte överstiga 30 000 kronor under innevarande beskattningsår. Dessutom får omsättningen inte heller ha överstigit 30 000 kronor för något av de två senaste beskattningsåren. Vilka omsättningar som ska ingå när beloppet räknas fram framgår av 3 §.

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

Eftersom en beskattningsbar person som inte är registrerad för mervärdesskatt omfattas av skattebefrielsen utan någon ansökan, se vidare kommentaren till 4 §, krävs att denne gör en bedömning av att omsättningsgränsen kommer att understigas under innevarande beskattningsår. Om den beskattningsbara personen redan vid starten av verksamheten bedömer att omsättningsgränsen kommer att överskridas under innevarande år är inte bestämmelserna om skattebefrielse tillämpliga. Personen ska då anmäla sig för registrering och ta ut skatt redan när verksamheten startar.

Om någon som är beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen vill bli befriad krävs en ansökan till Skatteverket, se vidare kommentaren till 4 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.1.

2 §

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

Vidare är inte bestämmelserna tillämpliga på beskattningsbara personer som omfattas av vissa särordningar för beskattning. Det gäller t.ex. de som har utnyttjat möjligheten att bli frivilligt beskattade för vissa guldtransaktioner enligt 3 kap. 10 b och c §§. Dessa beskattningsbara personer kan inte tillämpa skattebefrielsen på sina omsättningar. En och samma person kan således inte både vara frivilligt beskattad för vissa guldtransaktioner och befriad från beskattning för t.ex. försäljning av

varor som denne utför. Samma resonemang gäller de upphovsmän som är frivilligt skattskyldiga för omsättning av konstverk enligt 1 kap. 2 b § eller vid frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap.

I *andra stycket* anges att omsättning av nya transportmedel till andra EU-länder som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § inte omfattas av skattebefrielsen. Skattebefrielsen gäller inte heller sådana uttag av varor som avses i 2 kap. 2 § första stycket 1. Det gäller uttag av varor för eget eller personalens bruk eller annars för annan användning än den egna rörelsen. Som en förutsättning för uttag gäller i dessa fall att den beskattningsbara personen ska ha haft rätt till avdrag vid förvärvet av varan (se 2 kap. 3 §). Inköp som görs sedan den beskattningsbara personen blivit skattebefriad bör därmed inte ge upphov till att mervärdesskatt ska tas ut.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.5.

3 §

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

I första stycket *punkten 1* anges att beskattningsunderlaget för skattepliktiga omsättningar inom landet av varor och tjänster ska inräknas. Med det avses beskattningsunderlaget för såväl omsättningar mot ersättning som omsättningar i form av skattepliktiga uttag av varor och tjänster. Skatt enligt mervärdesskattelagen ingår inte i beskattningsunderlaget vid omsättning mot ersättning (se 7 kap. 2 §). Mervärdesskattebeloppet ska således inte ingå vid beräkning av omsättningen.

I första stycket *punkten 2* anges att även vissa andra undantagna omsättningar som berättigar till avdragsrätt för ingående skatt (kvalificerade undantag) ska räknas med vid beräkningen av omsättningsgränsen. Det gäller framställning av tidskrifter för ideella föreningar och tjänster som har samband med sådan framställning enligt 3 kap. 19 § 2, läkemedel till sjukhus och receptbelagda läkemedel enligt 3 kap. 23 § 2, flygbensin och flygfotogen enligt 3 kap. 23 § 4, guld till Sveriges riksbank enligt 3 kap. 23 § 7 samt överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. enligt 3 kap. 26 a §. Vidare ska undantag som avser vissa skepp, fartyg och luftfartyg enligt 3 kap. 21-22 §§ räknas in. Undantagen avser såväl omsättning av sådana skepp, fartyg och luftfartyg som omfattas av reglerna samt omsättning av vissa varor och tjänster med anknytning till dessa fartyg. Även sådana omsättningar till beskickningar, konsulat, EU-institutioner m.m. som avses i 3 kap. 30 c ska räknas med. Vidare ska undantagna omsättningar till NATO-styrkor och vissa styrkor på Cypern tas med i beräkningen (3 kap. 31 och 31 a §§).

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

de endast har karaktären av en bitransaktion. I artikel 288 i mervärdesskattedirektivet används uttrycket ”transaktioner som har karaktär av bitransaktioner” som är ett unionsrättsligt begrepp.

Motsvarande uttryck används i artikel 174 som avser avdragsrätt. I det sammanhanget har EU-domstolen i ett antal domar bedömt vad som är en bitransaktion. Dessa domar kan vara till ledning för vad som kan anses som en bitransaktion vid beräkning av omsättningsgränsen. EU-domstolen har bl.a. ansett att det inte är en bitransaktion när ett byggföretag säljer en fastighet som det uppfört i egen regi (Dom NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669). Av domen framgår att bitransaktioner är transaktioner som endast har en underordnad eller tillfällig betydelse i förhållande till företagets totala omsättning. EU-domstolen har också ansett att med bitransaktion avses inte sådana transaktioner som är en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags beskattade verksamhet (Dom Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290).

I första stycket *punkten 4* uppräknas slutligen vissa transaktioner som enligt mervärdesskattelagen anses omsatta utomlands men enligt direktivet anses omsatta inom landet och undantagna från skatteplikt och som ska räknas med i omsättningen. Det gäller följande transaktioner.

- 1 Leverans av varor enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1 till en plats utanför EU av säljaren eller direkt utförsel av varor till en plats utanför EU ombesörjd av en speditör eller fraktförare enligt punkten 2 i samma bestämmelse (jfr artikel 146.1 a i mervärdesskattedirektivet).
- 2 En utländsk beskattningsbar person förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EU enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 (jfr artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet).
- 3 Leverans av personbilar eller motorcyklar som är tillfälligt registrerade på det sätt som framgår av 5 kap. 3 a § första stycket 7 (jfr artikel 146 i mervärdesskattedirektivet).
- 4 Leverans av varor här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land under vissa närmare angivna förutsättningar enligt 5 kap. 3 a § första stycket 8 (jfr artikel 147 i mervärdesskattedirektivet). Reglerna innebär att skatt betalas vid förvärvet men att denna skatt återfås vid utförseln under vissa förutsättningar.
- 5 Tjänster som består av arbete på lös egendom enligt 5 kap. 19 § 3 om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och som därefter transporterats ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden, om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning (jfr artikel 146.1 d i mervärdesskattedirektivet).
- 6 Lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med export av varor från Sverige eller ett annat EU-land eller import av varor som omfattas av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse

från tull eller extern transitering, enligt 5 kap. 19 § 2 a och 2 b (jfr artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet).

- 7 Fördelning av varor eller tjänster enligt 5 kap. 19 § 4 som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EU antingen enligt 5 kap. 1 § första stycket eller 5 kap. 3 a eller 19 §. (jfr artikel 153 i mervärdesskattedirektivet).

Av paragrafens *andra stycke* följer att ersättning för omsättning av anläggningstillgångar inte ska inräknas vid beräkning av omsättningsbeloppet. Med anläggningstillgångar avses både materiella och immateriella anläggningstillgångar.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.4.

4 §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att skattebefrielsen för beskattningsbara personer som inte är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt gäller utan ansökan. Det innebär att skattebefrielsen enligt detta kapitel gäller automatiskt för den som inte är registrerad till mervärdesskatt.

Av *andra stycket* framgår att den som redan är registrerad till mervärdesskatt måste ansöka om att bli skattebefriad. Befrielsen gäller tidigast från och med dagen för beslutet.

I *tredje stycket* regleras fallet då en beskattningsbar person har fått ett beslut om skattskyldighet för mervärdesskatt men nu åter vill bli skattebefriad. Ett sådant beslut om skattebefrielse gäller först vid ingången av det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då beskattningsbeslutet fattades.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.2.

5 §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* följer att om omsättningen hos en skattebefriad beskattningsbar person överstiger 30 000 kronor under ett beskattningsår ska denne börja ta ut mervärdesskatt. I en sådan situation finns inte längre förutsättningar för skattebefrielse. Den beskattningsbara personen ska då också anmäla sig för registrering hos Skatteverket på det sätt som framgår av 7 kap. 2 § i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Av *andra stycket* framgår att den som är skattebefriad har rätt att få bli beskattad även om omsättningen under året understiger 30 000 kronor. Med skattebefriad avses både den som är skattebefriad utan särskild ansökan och den som är skattebefriad efter beslut av Skatteverket. Av *andra stycket* framgår att ett sådant beslut gäller tidigast från ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ansökan inkom till Skatteverket.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.3.

10 kap.

11 §

I paragrafen införs ett nytt *fjärde stycke* som begränsar rätten till återbetalning när den beskattningsbara personen omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. Begränsningarna avser rätten till återbetalning enligt första och andra stycket. Begränsningen i fjärde

stycket gäller dock inte vid sådan omsättning av nya transportmedel som inte omfattas av skattebefrielsen utan är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §.

Begränsningen i fjärde stycket avser inte heller rätten till återbetalning för ingående skatt som avser omsättning i ett annat EU-land enligt paragrafens tredje stycke. Den beskattningsbara personens försäljning av tjänster till en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land blir i många fall en sådan omsättning utom landet, eftersom huvudregeln är att tjänster som tillhandahålls mellan beskattningsbara personer ska beskattas där köparen är etablerad (jfr 5 kap. 5 §). Den beskattningsbara personen kan därför ha rätt till återbetalning för ingående skatt på kostnader som avser sådan omsättning i ett annat EU-land i enlighet med paragrafens tredje stycke. Motsvarande gäller dock inte vid försäljning av vissa varor till ett annat EU-land. En beskattningsbar person som är skattebefriad, och som säljer andra varor än nya transportmedel som ska transporteras till köparen från Sverige och varan finns här i landet när transporten påbörjas, omsätter en skattepliktig vara i Sverige (jfr författningskommentaren till 3 kap. 30 a §). En sådan omsättning kommer därför att omfattas av befrielsen och därmed inte medföra någon rätt till avdrag eller återbetalning.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.6.

12 §

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

Förslaget behandlas i avsnitt 5.6.

11 kap.

9 a §

Paragrafen är ny. I paragrafen anges att om en omsättning omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ska mervärdesskatt inte anges i fakturan.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.7.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

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

Den *andra punkten* innebär att äldre bestämmelser fortfarande ska gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Om skattskyldigheten för en omsättning inträtt före ikraftträdandet kan omsättningen således inte omfattas av skattebefrielsen.

Genom övergångsbestämmelsen i *tredje punkten* säkerställs att 8 a kap. 7 § i den nya lydelsen kan tillämpas från och med den 1 januari 2017. Detta innebär att jämkning av investeringsvaror ska ske vid ett enda tillfälle (s.k. engångsjämknings) för den som övergår från att vara beskattad till att vara skattebefriad, även i de fall investeringsvaran förvärvats och korrigeringsstiden inletts innan ikraftträdandet, om den

beskattningsbara personen inte motsätter sig det eller det finns särskilda skäl för det.

Promemorians lagförslag

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §²

Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap,
2. vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller
3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

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

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

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

3 kap.

3 §³

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2013:368.

³ Senaste lydelse 2013:1108.

3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,

6. upplåtelse av förvaringsboxar,

7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,

8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,

9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,

10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,

11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och

12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

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

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

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

eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

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

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

30 a §⁴

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

1. köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap i ett annat EU land,
2. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson, eller
3. varorna är nya transportmedel.

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

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

1. det sammanlagda beloppet för köparens unionsinterna förvärv i det EU land som förvärvet äger rum i under kalenderåret eller det närmast föregående kalenderåret överstiger det belopp som landet har fastställt enligt artikel 3.2 i rådets direktiv 2006/112/EG, eller
2. köparen har utnyttjat en möjlighet att bli skattskyldig för sina förvärv i det EU-land som avses i 1.

⁴ Senaste lydelse 2015:888.

Detsamma gäller om köparen är en beskattningsbar person vars förvärv avser en jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeverksamhet som omfattas av schablonbeskattning enligt bestämmelserna i avdelning XII kapitel 2 i rådets direktiv 2006/112/EG. Bilaga 1

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

8 kap.

9 §⁵

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

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

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

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

8 a kap.

4 §

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

1. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar,
2. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar,
3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt,
4. om en fastighet överläts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 2 § första stycket 2 eller 4,
5. om en fastighet som avses i 2 § första stycket 3 överläts *eller*, 5. om en fastighet som avses i 2 § första stycket 3 överläts,

⁵ Senaste lydelse 2011:1253.

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

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

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

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

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

7 §⁶

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

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

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

Avser en ändrad användning

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

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

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

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

Avser en ändrad användning

⁶ Senaste lydelse 2000:1358.

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

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

Bilaga 1

9 d kap.

Skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning

Beskattningsbara personer som omfattas av skattebefrielse

1 §

En beskattningsbar person ska befrias från skatt på omsättning av varor och tjänster som den beskattningsbara personen omsätter inom landet under ett beskattningsår om omsättningen enligt 3 §

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

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

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

2 §

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

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

Omsättningsbeloppet

3 §

I det belopp som avses i 1 § ska inräknas

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

2. beskattningsunderlaget för skattepliktigt uttag,

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

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

5. ersättning från omsättning som anses gjord utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 och 8, samt 19 § 2 a, 2 b, 3 och 4.

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

Ansökan och beslut

4 §

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

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

5 §

Om den som är skattebefriad ansöker om det ska Skatteverket besluta att skatt ska tas ut enligt denna lag trots att förut-

sättningarna för skattebefrielse Bilaga 1
enligt 1 § alljämt föreligger.

6 §

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

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

Skattebefrielsen upphör utan beslut

7 §

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

10 kap.

11 §⁷

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

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

⁷ Senaste lydelse 2015:888.

1. förvärvaren är en beskattningsbar person som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om den beskattningsbara personen saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas där,

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

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

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

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

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

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

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

11 §⁸

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

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

⁸ Senaste lydelse 2015:888.

Återbetalning enligt första stycket kan medges först sedan Bilaga 1 transportmedlet har levererats.

12 §⁹

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

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

11 kap.

9a §

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

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

⁹ Senaste lydelse 2011:283.

Förteckning över remissinstanserna

Följande remissinstanser har yttrat sig över promemorian:

Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Jönköping, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Kommerskollegium, Statskontoret, Tullverket, Ekonomistyrningsverket, Bokföringsnämnden, Statistiska centralbyrån, Uppsala universitet, Skogsstyrelsen, Naturvårdsverket, Konkurrensverket, Statens energimyndighet, Energimarknadsinspektionen, Tillväxtverket, Tillväxtanalys, E.On, FAR, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Oberoende elhandlare, Regelrådet, Solel-kommissionen, Srf konsulterna, Energiföretagen Sverige, Svensk solenergi, Svenskt Näringsliv, Sveriges kommuner och landsting, Vattenfall, Näringslivets skattedelegation.

Följande remissinstanser avstår från att yttra sig eller har inte avhört:
Konjunkturinstitutet, Stockholms handelskammare.