

Lagrådsremiss

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

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 31 maj 2012

Peter Norman

Eva Posjnov
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

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

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	9
4	Bakgrund	9
4.1	Skrotbranschen.....	9
4.2	Skatteverkets utredning.....	9
5	Gällande rätt	11
5.1	EU-rätt	11
5.2	Svensk rätt.....	13
6	Förslag.....	13
6.1	Omvänd skattskyldighet vid handel med avfall och skrot av vissa metaller.....	13
6.2	Återbetalning av ingående skatt.....	19
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	20
8	Offentligfinansiella och andra effekter	20
9	Författningskommentar.....	23
Bilaga 1	Promemorians lagförslag.....	25
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna	30

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)

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf,

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2011:283.

av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

4 e. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av sådana varor som avses i tredje stycket: den som förvärvar varan,

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

6. för import av varor

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

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

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

Första stycket 4 b gäller

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

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

2. byggstädning, och

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

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

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

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

3. *avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),*
4. *avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),*
5. *avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),*
6. *avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),*
7. *avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),*
8. *avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101–8113), eller*
9. *avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer (KN-nr som börjar med 854810),*

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

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

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

10 kap.

11 e §³

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

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

³ Senaste lydelse 2010:1518.

11 f §⁴

En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § *tredje* stycket likställs med en utländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c.

En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § *fjärde* stycket likställs med en utländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c.

13 kap.

6 §⁵

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

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

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

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

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

8 §⁶

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

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

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

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

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

⁴ Senaste lydelse 2009:1333.

⁵ Senaste lydelse 2010:1518.

⁶ Senaste lydelse 2010:1519.

18 a §⁷

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

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

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

⁷ Senaste lydelse 2010:1518.

3 Ärendet och dess beredning

Skatteverket har den 14 maj 2007 föreslagit att omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt ska gälla vid handel med skrot mellan näringsidkare (Fi2007/4082). En promemoria, Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med avfall och skrot av vissa metaller, har utarbetats i Finansdepartementet. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. Remissvaren samt en sammanställning av dessa finns tillgängliga i Finansdepartementet. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*.

4 Bakgrund

4.1 Skrotbranschen

Handeln med skrot reglerades med tillståndskrav under stora delar av 1900-talet. Den dåvarande regleringen motiverades med att det förekommit omfattande stölder och en utbredd ekonomisk brottslighet inom skrotbranschen. Tillståndskravet upphävdes först den 1 januari 1999 då lagen (1981:2) om handel med skrot och begagnade varor upphörde (se prop. 1998/99:51 s. 6). Upphävandet motiverades med att branschen strukturellt förändrats till att domineras av större företag och att många handlare med verksamhet i mindre skala upphört att bedriva handel med skrot. Det gjordes bedömningen att handlarna var mer skötsamma än tidigare (a.a. s. 17–18).

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

4.2 Skatteverkets utredning

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

Det finns enligt Skatteverket ingen fullständig statistik över antalet företag som bedriver verksamhet inom skrotbranschen. Skatteverket räknar dock med att drygt 2 000 företag bedriver skrothandel. De flesta företag inom skrotbranschen är mindre företag med upp till fem anställda. Över hälften av de företag som handlar med skrot har inga

anställda. Bland de mindre företagen dominerar bilskrotningsföretagen. Skrotbranschen består enligt Skatteverket av några få stora uppköpare som står för merparten av omsättningen, cirka 80 procent, samt några få medelstora uppköpare (cirka 10 procent) och ett flertal mindre företag som står för resterande del.

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

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

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

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

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

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

Skatteverket har upptäckt att det förekommer mycket fusk inom bilskrotningsbranschen. Bilskrotet hanteras i flera omsättningsled. En s.k. målvakt används ofta i ledet till uppköparna. Enligt Skatteverket har kontrollerna ständigt försvårats eftersom sättet att kringgå gällande regler varit många och hela tiden förfinats. Kontrollerna har ändå ofta resulterat

i beloppsmässigt mycket omfattande beskattningsbeslut samt anmälningar till Ekobrottsmyndigheten för misstanke om skatte- och bokföringsbrott. De personer som kunnat bindas till verksamheten har dock så gott som undantagslöst saknat betalningsförmåga.

Totalt kan skattebortfallet avseende mervärdesskatt enligt Skatteverkets beräkningar uppgå till cirka 500 miljoner kronor per år. Fusket har pågått många år. Volymerna och antal aktörer har ökat markant under senare år. En förklaring till ökningen är de allt högre världsmarknadspriserna på metaller.

Skatteverket anser att införandet av omvänd skattskyldighet skulle stävja fusket med mervärdesskatt. Omvänd skattskyldighet innebär att det är köparen och inte säljaren som ska redovisa och betala in mervärdesskatten till staten. Fördelen med omvänd skattskyldighet är att den slutliga betalningsskyldigheten åläggs företag i senare led. Dessa har som regel en hög fullgörandegrad när det gäller skattebetalning. En annan effekt av införandet av omvänd skattskyldighet vid skrothandel är att vinsten i samband med de omfattande skrotstölderna kommer att minska, då de oseriösa aktörerna i vart fall inte kan räkna med mervärdesskatten som vinst. De omfattande metallstölder som förekommer i dag, exempelvis av infrastruktur, medför också att det uppkommer samhällsfarliga och kostsamma skador.

Enligt Skatteverket är den enda lösningen för att stävja fusket med mervärdesskatt att införa omvänd skattskyldighet. Även skrotbranschens intresseorganisationer, Återvinningsindustrierna och Svenska Järn- och Metalls krothandlarföreningen, är som framgår av avsnitt 6, positiva till detta.

5 Gällande rätt

5.1 EU-rätt

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

Av artikel 2 i mervärdesskattedirektivet följer att mervärdesskatt ska tas ut vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap. Med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14). Med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor (artikel 24). Mervärdesskatt ska som regel betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, dvs. av säljaren (artikel 193). I vissa fall ska dock mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som köper en vara eller en tjänst, s.k. omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet innebär att det är köparen och inte säljaren som ska redovisa och betala in mervärdesskatten till staten. Detta gäller bl.a.

då en beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst till en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten (artikel 196). Medlemsstaterna får också för vissa särskilt angivna leveranser eller tillhandahållanden, som är särskilt utsatta för skatteundandragande, välja att tillämpa omvänd skattskyldighet, t.ex. för byggtjänster (artikel 199).

Enligt artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna föreskriva att den som är betalningsskyldig för skatten är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna görs när det gäller bl.a. leverans av använt material som inte kan återanvändas i befintligt tillstånd och skrot. I bilaga VI till mervärdesskattedirektivet finns en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som omfattas av artikel 199.1 d.

Reglerna om omvänd skattskyldighet för leveranser av skrot infördes i det dåvarande mervärdesskattedirektivet 2006 efter förslag från kommissionen. Bakgrunden till bestämmelsen framgår i kommissionens förslag. De nationella myndigheterna i medlemsstaterna och vissa branschorganisationer hade påtalat att mervärdesskattefusket inom vissa sektorer blivit så utbrett att det lett till konkurrensnackdelar för de som följde gällande regelverk. Fusk förekom speciellt i branscher som visat sig särskilt svårövervakade för medlemsstaterna, t.ex. på grund av berörda branschers art eller uppbyggnad. Betydande förluster av skatteintäkter uppstod ofta till följd av att säljare försvann utan att ha redovisat den mervärdesskatt som de uppfört på fakturan medan köparen utnyttjat sin avdragsrätt. En annan konsekvens var att de oseriösa företagen kunde erbjuda varor till ett lägre pris än sina konkurrenter som följde skattebestämmelserna. Kommissionens förslag syftade alltså både till att stärka de offentliga finanserna och gynna de företag som drabbats av illojal konkurrens.

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

Medlemsstaterna kan således fr.o.m. 2006 välja att med stöd av artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet införa regler om omvänd skattskyldighet för handel med skrot. Omvänd skattskyldighet har också införts i de flesta medlemsstater. Det är enbart Sverige, Danmark, Finland och Storbritannien som inte använt sig av möjligheten att införa regler om omvänd skattskyldighet för handel med skrot. Flera av medlemsstaterna, såsom Tyskland, Spanien, Ungern och Österrike har i sin lagstiftning använt sig av KN-nummer (se mer om detta begrepp i avsnitt 6.1) för att identifiera vilka kategorier av varor som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten.

5.2 Svensk rätt

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

6 Förslag

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

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Stockholm, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Tullverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, Avfall Sverige, FöretagarFörbundet, Svenska Järn- och Metalls krothandlarföreningen, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och Återvinningsindustrierna* tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. Återvinningsindustrierna anför att de föreslagna reglerna är enkla att tillämpa samt att de inte kommer att leda till några omfattande administrativa problem för vare sig köpare eller säljare. Svenska Järn- och Metalls krothandlarföreningen anför att förslaget med största sannolikhet kommer att stävja mycket av det fusk med mervärdesskatt som förekommer. Ekobrottsmyndigheten anför att förslaget inte kommer att lösa samtliga problem i skrotbranschen, men kommer att få positiva effekter ur såväl ett brottsförebyggande som ett brottsbekämpande perspektiv. Rikspolisstyrelsen anför att förslaget kommer att motverka fusk med mervärdesskatt och göra metallstöder mindre attraktiva. Konkurrensverket ser positivt på att de föreslagna ändringarna bl.a. syftar till att komma tillrätta med snedvridningen av konkurrensen på berörd marknad.

Far, Företagarna, Föreningen Svensk Näringsliv, Näringslivets Regelrådets (NRR), Regelrådet och Sveriges kommuner och landsting (SKL) avstyrker förslaget. *Far, Företagarna, Svenskt Näringsliv, NNR, Regelrådet och SKL* anför att förslaget kommer att leda till en ökad administrativ börda för många företag. *Far, Svenskt Näringsliv,*

Företagarna, NNR och SKL anför att det inte är visat att omvänd skattskyldighet är en ändamålsenlig och effektiv åtgärd för att förhindra skattebrott. Svenskt Näringsliv och Företagarna ställer sig tvivlande till om förslaget kommer att förhindra bedrägerier, bl.a. eftersom förslaget inte kommer åt aktörer i mellanleden som står utanför mervärdesskattesystemet. Svenskt Näringsliv anför att det saknas en kartläggning avseende hur stor del av brottslighet som kommer från fusk med mervärdesskatt respektive svart handel. Svenskt Näringsliv anser vidare att förslaget kan medföra risk för ökad svarthandel genom att företag i mellanleden som ska tillämpa omvänd skattskyldighet tappar incitament att redovisa köp överhuvudtaget. Företagarna, Svenskt Näringsliv och SKL anför att det inte framgår vilken utredning och analys som ligger till grund för slutsatsen att omvänd skattskyldighet varit en effektiv åtgärd för att åtgärda problem i byggsektorn och i handel med utsläppsrätter.

Tullverket anför att huruvida det är ekonomiskt försvarbart att återställa en vara till användbart skick eller inte saknar betydelse vid bedömningen av om varan är att anse som skrot och avfall. Återvinningsindustrierna anför att huruvida en vara går att återställa till användbart skick eller inte är en tillräcklig ledning för att avgöra om den är att anse som skrot och avfall.

Skälen för regeringens förslag

Allmänna överväganden

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

Ett sätt att undvika fusk är att vända på skattskyldigheten så att köparen i stället blir skattskyldig. Eftersom köparen har avdragsrätt för ingående skatt motsvarande den utgående skatt som redovisas in minskar risken för fusk. Det finns dock nackdelar med ett system med omvänd skattskyldighet eftersom det innebär en avvikelse från huvudregeln.

Ställning måste tas till huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas i det enskilda fallet. Som de remissinstanser som avstyrker förslaget påpekat kan omvänd skattskyldighet medföra att den administrativa hanteringen av mervärdesskatten kan bli betungande och komplicerad.

När det gäller de specifika förhållandena i skrotbranschen måste regeringen dock framhålla att försäljning till uppköparna redan idag sker genom självfakturering. Dessa transaktioner, som utgör 90 % av den totala omsättningen av järn- och metallskrot, kommer således inte bli mer betungande för säljarföretagen än idag. Viss omställning av redovisnings- och faktureringsystem kommer dock att behöva ske. Regeringen bedömer att dessa kostnader kommer att bli låga (se vidare avsnitt 8). Den resterande försäljningen (cirka 10 % av den totala omsättningen av järn- och metallskrot i Sverige) sker oredovisad till mycket stor del. De företag som är seriösa i detta segment kommer att behöva tillämpa omvänd skattskyldighet vilket kan bli betungande. Regeringen har inte ansett det möjligt att särskilt kartlägga konsekvenserna för denna grupp av företag. *Svenskt Näringsliv* och *Företagarna* har påpekat att förslaget inte kommer åt aktörer som står utanför mervärdesskattesystemet. *Far*, *Svenskt Näringsliv*, *Företagarna*, *NNR* och *SKL* ifrågasätter förslagets ändamålsenlighet och effektivitet för att komma till rätta med skattebrott. Regeringen vill här framhålla att förslaget främst är ägnat åt att bekämpa undandragande av mervärdesskatt (se avsnitt 4.2). Svarthandel motverkas främst med andra medel.

Mervärdesskattesystemet medför vidare vissa likviditetseffekter för företagen. Omvänd skattskyldighet medför positiva likviditetseffekter för köparna, eftersom dessa slipper att betala ett skattebelopp till säljaren och sedan vänta på att avdragsrätten inträder. Säljarna får i sin tur inte tillgång till ett skattebelopp som dessa kan disponera innan utgående skatt ska betalas till staten.

Lösningen med omvänd skattskyldighet har tidigare valts för att åtgärda problem i byggsektorn och i handeln med utsläppsrätter. *Företagarna*, *Svenskt Näringsliv* och *SKL* ifrågasätter om åtgärderna varit effektiva. Skatteverket redovisade 2010 en utvärdering av reglerna om omvänd skattskyldighet i byggsektorn (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt i byggsektorn, dnr 131 213362-10/113). Skatteverket konstaterade då att bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn slår effektivt mot enskilda undandraganden. Enligt Skatteverket har bestämmelserna haft positiva effekter i form av ökad redovisning av utgående skatt inom byggsektorn med cirka 700 miljoner kronor under 2008. När det gäller mer organiserade undandraganden är bilden av effektiviteten en något annan. Regelverket visar sig effektivt i vissa fall medan det i andra fall är osäkert om reglerna motverkar skatteundandragande. Med organiserade undandraganden avses i detta sammanhang användandet av falska fakturor mellan företag som samverkar. I dess fall undanhålls mervärdesskatt, men syftet är främst att dölja förekomsten av svart arbetskraft (a.a. s. 10–11). Det är möjligt att omvänd skattskyldighet inte är ett effektivt medel för att motverka alla sådana undandragande. Detta förhållande kan dock enligt regeringens mening inte tas till intäkt för att anse att det skulle råda osäkerhet om att omvänd skattskyldighet är ett effektivt medel för att motverka sådana

mervärdesskatteundandraganden som nu är aktuella, dvs. när köparen är seriös och det är säljaren som inte redovisar och betalar mervärdesskatten. Systemet hindrar att säljaren debiterar sin kund mervärdesskatt och sedan låter bli att betala in skatten till staten medan kunden ändå gör avdrag för den debiterade skatten. Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Skatteverket, Återvinningsindustrierna och Svenska Järn- och Metalls krothandlarföreningen menar att omvänd skattskyldighet är ett effektivt sätt att bekämpa mervärdesskattefusk i skrotbranschen. Regeringen gör ingen annan bedömning.

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

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

Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser regeringen att lagstiftningsåtgärder bör vidtas som kan försvåra skatteundandragande vid handel med skrot. Regeringens bedömning är att en återgång till systemet med tillstånd för skrothandel inte i tillräcklig utsträckning skulle åtgärda problemen med mervärdesskatteundandragande. Problemet kan heller inte lösas endast genom ökade kontrollinsatser. Regeringens förslag är därför att omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt införs för handel med skrot. Omvänd skattskyldighet bör bara gälla mellan näringsidkare. Anledningen till detta är att inte privatpersoners omsättning, som ju står utanför mervärdesskattesystemet, ska bli föremål för omvänd skattskyldighet. Systemet kommer att innebära att mervärdesskatten kommer att betalas in till staten i slutet av transaktionskedjan. Detta kommer således normalt ske efter att skrotet omvandlats till metall som ingår i en vara som köps av någon som saknar avdragsrätt. Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 2 § ML.

Den som tillämpar omvänd skattskyldighet ska ange uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” på fakturan. Någon lagändring om detta

behövs inte eftersom det i regeringens proposition Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.(prop. 2011/12:94), redan finns ett sådant förslag (11 kap. 8 § 13 ML).

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

Kombinerade nomenklaturen

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

De varor som ska omfattas av omvänd skattskyldighet bör vara varor som hänförs till vissa nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan. I förordningens bilaga 1 (tulltaxan), del 1, avsnitt 1 finns allmänna bestämmelser för tolkning av Kombinerade nomenklaturen. Kombinerade nomenklaturen är EU:s systematiska förteckning av varor i världshandeln som bygger på HS-nomenklaturen. Kombinerade nomenklaturen består av åtta siffror. De fyra första siffrorna består av ett HS-nummer i en systematisk förteckning av varor i världshandeln (Harmonised Commodity Description and Coding System). Det finns cirka 1 200 HS-nummer och till varje HS-nummer hör en varubeskrivning som anger vad numret omfattar. Den femte och sjätte siffran avser HS-undernummer. Det finns cirka 5 000 sexsiffriga undernummer.

I Kombinerade nomenklaturen används inte begreppet ”skrot” utan begreppet ”avfall och skrot”. Genom att i lagtexten hänvisa till KN-nummer kommer endast sådant avfall och skrot av metaller som återfinns under ett KN-nummer att omfattas av bestämmelserna. En legering av

oädla metaller ska klassificeras som en legering av den metall som dominerar viktmässigt över var och en av de övriga metallerna.

Eftersom tulltaxan ändras regelbundet bör skattskyldigheten knytas till den lydelse tulltaxan hade ett visst datum. Detta ger förutsebarhet och ökar rättssäkerheten. Det föreslås att detta datum ska vara den 1 januari 2012. De i lagförslaget aktuella KN-numren återfinns i kommissionens förordningar (EU) nr 1006/2011 av den 27 september 2011 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (s. 451 ff.).

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

Metallavfall från tillverkning

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

Metallavfall från mekanisk bearbetning av metall

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

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

Bedömningen av när en metallvara är slutgiltigt oanvändbar kan innebära gränsdragningsproblem och därmed tillämpningssvårigheter. Det rör sig inte om skrot och avfall om metallvaran kan användas efter reparation eller renovering för sitt ursprungliga ändamål. En vara är slutgiltigt oanvändbar när den inte går att återställa till användbart skick.

När en metallvara består av endast en metall klassificeras den enligt sitt ursprungliga KN-nummer så länge den är igenkännlig som en sådan vara. När den är slutgiltigt oanvändbar för sitt ursprungliga ändamål på grund av skada, sönderdelning, slitage eller annan orsak är den inte längre att anse som en vara utan som skrot och avfall.

När en vara består av metall men även andra material måste en bedömning först göras avseende om det är fråga om en metallvara. Det bör poängteras att det enbart är metallvaror som efter skada, sönderdelning, slitage eller annan orsak kan utgöra avfall och skrot av metall. Efter detta görs samma bedömning som ovan, dvs. igenkännlighet och om metallvaran är att anse som slutgiltigt oanvändbar. Som *Tullverket* har påpekat saknar det vid bedömningen av om en vara är att anse som skrot och avfall betydelse huruvida det är ekonomiskt försvarbart att återställa varan till användbart skick.

6.2 Återbetalning av ingående skatt

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i denna del.

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

En bestämmelse om rätt till återbetalning för andra än utländska företagare återfinns i 10 kap. 11 e § ML. Enligt denna bestämmelse har andra än utländska företagare rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b eller 4 d ML, dvs. omvänd skattskyldighet för vissa byggtjänster och för handel med utsläppsrätter, om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 eller 12 § ML. Bestämmelsen i 10 kap. 11 e § ML bör utvidgas till att också omfatta tillämpning av

omvänd skattskyldighet för handel med avfall och skrot av vissa metaller.

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

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Eftersom det pågår skattebrott och fusk med mervärdesskatt i handeln med avfall och skrot av vissa metaller i stor omfattning är det angeläget att regler som hindrar detta införs så snart som möjligt vilket bedöms vara den 1 januari 2013.

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

8 Offentligfinansiella och andra effekter

Regeringens bedömning: Förslaget innebär ökade offentligfinansiella intäkter med minst 500 miljoner kronor per år. Vissa företag kan få ökade administrationskostnader.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Svenskt Näringsliv, Företagarna, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Regelrådet* och *Sveriges kommuner och Landsting* anför att konsekvensanalysen i förslaget är bristfällig. Regelrådet anför att förslaget kommer att medföra betydande administrativa kostnader för ett antal företag, bl.a. avseende klassificering av skrot samt omställning av redovisnings- och faktureringsystem. Regelrådet anför vidare att det saknas en analys av antalet företag som kan komma att påverkas av förslaget, exempelvis företag utanför återvinningsbranschen. Regelrådet

efterfrågar också en närmare beräkning av förslaget samlade ekonomiska effekter liksom resonemang kring alternativa lösningar. Svenskt Näringsliv, Företagarna och NNR anför att det saknas en redogörelse för vilka andra företag än skrotföretag som påverkas av förslaget eller hur många dessa kan tänkas vara. Svenskt Näringsliv saknar också en analys av effekten på företagens hantering av mervärdesskatt och administrativa börda. Svenskt Näringsliv anför att det förekommer att en uppköpare av järn- och metallsrot även hanterar sådant avfall som inte omfattas av förslaget. Detta skulle enligt Svenskt Näringsliv innebära att ersättning för skrot och avfall måste delas upp i en del som omfattas av omvänd skattskyldighet och en del som inte omfattas vilket innebär ökad administration. NNR saknar en förklaring till påståendet om att fusk med mervärdesskatt bedöms upphöra med förslaget. Svenskt Näringsliv saknar en omvärldsbeskrivning av på vilket sätt reglerna om omvänd skattskyldighet påverkat brottsligheten vid skrothandel.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt Skatteverket kan skattebortfallet till följd av fusk med mervärdesskatt i skrotbranschen beräknas till minst 500 miljoner kronor per år. Regeringen gör ingen annan bedömning. Regeringen bedömer också att detta fusk kommer att upphöra med förslaget (se avsnitt 6.1). Regeringen gör vidare bedömningen att även omfattningen av metallstöder kommer att minska till följd av förslaget, eftersom de oseriösa företagens lönsamhet minskar när möjligheten till mervärdeskatteundandragande minskar. Det har dock inte varit möjligt att närmare uppskatta storleken på denna effekt.

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

I viss mån orsakar omvänd skattskyldighet en administrativ börda för berörda företag. Företagen måste anpassa sig till och följa de nya reglerna, vilka avviker från mervärdesskattesystemets normala struktur. Beträffande säljarens och köparens status är reglerna tillämpliga på omsättningar mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt.

Det är svårt att med säkerhet beräkna storleken av de administrativa kostnaderna. En tidigare studie har visat att fullgörandekostnaderna för hantering av mervärdesskatt i genomsnitt var omkring 10 000 kronor för företag med mindre än 500 anställda under 2006. För stora företag med minst 500 anställda var fullgörandekostnaderna omkring 630 000 kronor per företag och år (se Skatteverkets rapport 2006:3: Krånglig moms – en företagsbroms?). De administrativa kostnaderna för den omvända skattskyldigheten i byggsektorn har beräknats till 454 miljoner kronor eller i genomsnitt cirka 5 500 kronor per företag och år (siffror från Malindatabasen för 2009 och Riksrevisionens rapport 2012:6: Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt från målet).

Enligt Skatteverkets utvärdering av reglerna om omvänd skattskyldighet i byggsektorn ökade företagens administrativa börda med cirka 4 timmar på grund av reglerna (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt i byggsektorn, dnr 131 213362-10/113).

Det saknas underlag för att med säkerhet beräkna storleken på de administrativa kostnaderna för omvänd skattskyldighet inom skrotbranschen. De som berörs är dels uppköparföretagen inom skrotbranschen, dels övriga företag (vanligtvis företag inom tillverkningsindustrin) som säljer järn- och metallskrot till uppköparna. Regeringens bedömning är att de administrativa kostnaderna för omvänd skattskyldighet i skrotbranschen blir avsevärt lägre än vad som var fallet i byggsektorn. Det främsta skälet är att s.k. självfakturering redan idag används i stor utsträckning (se avsnitt 4.2). Cirka 90 % av omsättningen av järn- och metallskrot sker genom självfakturering.

För säljarföretagen begränsas kostnaderna därmed till viss omställning av redovisnings- och faktureringsystem. Regeringen bedömer att kostnaderna för detta kommer att bli låga. Vad gäller uppköparna, så är det enligt Skatteverkets mycket ovanligt att små och medelstora företag i återvinningsbranschen bedriver både järn- och skrothandel och exempelvis återvinningsverksamhet med returpapper och plast. I de större återvinningsföretagen bedrivs återvinningsverksamhet med returpapper och plast i separata bolag skilda ifrån järn- och skrothandelsverksamheten. *Svenskt Näringsliv* påpekar att det förekommer att en uppköpare av järn- och metallskrot även hanterar sådant avfall som inte omfattas av förslaget. Regeringen vill understryka att avfallshantering är en tjänst som återvinningsföretagen säljer. Denna hantering träffas inte av de nya reglerna. I den mån det förekommer att uppköparna köper både järn- och metallskrot samt varor som inte omfattas av förslaget är det i första hand uppköparna som behöver hantera detta. Uppköparna är av uppfattningen att förslaget inte skulle orsaka några större administrativa kostnader. Vissa utbildningsinsatser skulle dock behöva göras även hos säljarna vilket skulle orsaka mindre kostnader. Regeringens bedömning är att företagen inte i någon större utsträckning skulle behöva tillämpa huvudreglerna och reglerna med omvänd skattskyldighet samtidigt. Branschorganisationerna och de företag som Skatteverket har haft kontakt med har också poängterat att övergången till det nya systemet beräknas ske på ett smidigt sätt. Regeringen avser att följa upp och utvärdera reglernas effektivitet när det gäller att motverka skatteundandragande samt om och i vilken mån reglerna medfört en ökning av den administrativa hanteringen för berörda företag.

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

9 Författningskommentar

1 kap.

2 §

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

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

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

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

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

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.1.

10 kap.

11 e §

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

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.2.

11 f §

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

13 kap.

6 §

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

8 §

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

18 a §

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

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Se kommentaren i avsnitt 7.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf,

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2011:283.

av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Bilaga 1 Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

4 e. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av sådana varor som avses i tredje stycket: den som förvärvar varan,

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

6. för import av varor

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

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

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

Första stycket 4 b gäller

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

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

2. byggstädning, och

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

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

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

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

3. *avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),*
4. *avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),*
5. *avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),*
6. *avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),*
7. *avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),*
8. *avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101-8113),*
9. *avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer (KN-nr som börjar med 854810),*

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

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

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

10 kap.

11 e §³

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

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

³ Senaste lydelse 2010:1518.

11 f §⁴

En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § *tredje* stycket likställs med en utländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c.

En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § *fjärde* stycket likställs med en utländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c.

13 kap.6 §⁵

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

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

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

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

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

8 §⁶

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

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

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

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

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

⁴ Senaste lydelse 2009:1333.

⁵ Senaste lydelse 2010:518.

⁶ Senaste lydelse 2010:518.

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

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

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

⁷ Senaste lydelse 2010:518.

Förteckning över remissinstanserna

Bilaga 2

Efter remiss har yttranden över promemorian om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med avfall och skrot av vissa metaller inkommit från Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Stockholm, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Tullverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, Avfall Sverige, Far, FöretagarFörbundet, Företagarna, Föreningen Svenskt Näringsliv, Näringslivets regelnämnd, Regelrådet, SRF, Svenska Järn och Metallskothandlareföreningen, Sveriges Kommuner och Landsting och Återvinningsindustrierna.

Svensk Handel och Sveriges Bilskrotares Riksförbund har beretts tillfälle att yttra sig men har inte hörts av.