

Lagrådsremiss

Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 27 augusti 2020

Per Bolund

Anna Sundblad Stahre
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att s.k. omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt ska införas vid nationell handel mellan beskattningsbara personer vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Detta innebär att köparen, i stället för säljaren, ska vara skattskyldig (redovisnings- och betalningsskyldig) för mervärdesskatt.

Omvänd skattskyldighet ska endast gälla om det totala beskattningsunderlaget för omsättning av sådana varor överstiger 100 000 kronor i fakturan. Beskattningsunderlaget anges i fakturan och är det värde på vilket mervärdesskatt ska tas ut med viss procent.

Syftet med förslaget är att förhindra omfattande mervärdesskattebedrägerier som leder till stora skattebortfall.

Förslaget medför ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), som föreslås träda i kraft den 1 april 2021.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2020:xxx) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	11
3	Ärendet och dess beredning	15
4	En ny sorts mervärdesskattebedrägerier	15
5	Omvänd skattskyldighet för vissa varor och tjänster	17
5.1	Gällande rätt	17
5.1.1	EU-rätt	17
5.1.2	Svensk rätt	17
5.2	Uppföljning av effekterna av omvänd skattskyldighet	18
5.3	Omvänd skattskyldighet införs vid omsättning av vissa ytterligare varor	19
5.4	Tillämpningsområdet	24
5.4.1	När ska omvänd skattskyldighet gälla?	25
5.4.2	Precisering av tillämpningsområdet	26
5.4.3	Ett tröskelvärde för omvänd skattskyldighet	31
5.4.4	Om reglerna har tillämpats på felaktigt sätt	36
5.5	Återbetalning av ingående skatt	37
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	38
7	Konsekvensanalys	39
7.1	Syfte, alternativa lösningar och förslagens förenlighet med EU-rätten	39
7.2	Offentligfinansiella effekter	40
7.3	Effekter för företagen	42
7.3.1	Säljande företag	44
7.3.2	Köpande företag	47
7.3.3	Likviditetseffekter	48
7.3.4	Sammantagen bedömning	49
7.4	Effekter på priser	49
7.5	Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	49
7.6	Övriga effekter	50
8	Författningskommentar	50
8.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	50
8.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2020:xxx) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	53

Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster	54
Bilaga 2	Promemorians lagförslag	55
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	62

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (2020:xxx) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs¹ att 1 kap. 2 §, 10 kap. 1 och 11 e §§ och 13 kap. 6, 8 och 18 a §§ mervärdesskattelagen (1994:200)² ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §³

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

1 a. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som ska redovisas enligt bestämmelser som motsvarar den särskilda ordningen i artiklarna 369a–369k i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv 2008/8/EG, om den som omsätter tjänsten är en sådan grupp av personer som i ett annat EU-land anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp): mervärdesskattegruppen,

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

- en beskattningsbar person,
- en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad till mervärdesskatt här, eller
- en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,

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

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

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2018/1695.

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2016:1208.

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

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

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

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

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

4 f. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av mobiltelefoner, det vill säga apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i ett auktoriserat nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte: den som förvärvar varan,

4 g. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av integrerade kretsanordningar, om dessa inte har integrerats i slutanvändningsprodukter: den som förvärvar varan,

4 h. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer: 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, om inte annat följer av c,
 - b) om importen avser en unionsvara eller om varan ska deklareras för övergång till fri omsättning i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd, om inte annat följer av c,
 - c) om den som är eller skulle ha varit skyldig att betala tullen enligt a eller b är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet: den för vars räkning ombudet handlar.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet som kan hänföras till
 - mark- och grundarbeten,
 - bygg- och anläggningsarbeten,
 - bygginstallationer,
 - slutbehandling av byggnader, eller
 - uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
2. byggstädning, och
3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

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

1. avfall och skrot av järn eller stål; omsmältningsgöt av järn eller stål (KN-nr som börjar med 7204),
2. avfall och skrot av koppar (KN-nr som börjar med 7404),
3. avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),
4. avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),
5. avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),
6. avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),
7. avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),
8. avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101–8113), eller
9. avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatörer (KN-nr som börjar med 854810).

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

Med *tullskuld* och *unionsvara* förstås detsamma som i artikel 5 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

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

Första stycket 4 f–4 h gäller endast om

– det totala beskattningsunderlaget för omsättning av sådana varor överstiger 100 000 kronor i fakturan, och

– registreringskyldigheten för den som förvärvar varan inte endast är en konsekvens av omsättningen.

10 kap.

1 §⁴

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

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,

2. omsättningen, i det fall den görs inom EU, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och

3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b *eller* 4 c om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b, 4 c, 4 f, 4 g *eller* 4 h om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

11 e §⁵

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

Andra än utländska beskattningsbara personer har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 a, 4 b, 4 d, 4 e, 4 f, 4 g

⁴ Senaste lydelse 2015:888.

⁵ Senaste lydelse 2015:888.

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

13 kap.

6 §⁶

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

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

4. Tullverket har ställt ut en tullräkning eller ett tullkvitto, för en import av varor.

8 §⁷

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

18 a §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

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

⁶ Senaste lydelse 2016:261.

⁷ Senaste lydelse 2012:755.

⁸ Senaste lydelse 2012:755.

8 §, tas upp för den redovisnings-
period för vilken den utgående
skatten ska redovisas enligt 8 §.

8 §, tas upp för den redovisnings-
period för vilken den utgående
skatten ska redovisas enligt 8 §.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2021.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2020:xxx) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200) i stället för lydelsen enligt lagen (2020:xxx) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt prop. 2019/20:122 Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

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

1 a. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av varor och tjänster som ska redovisas enligt bestämmelser som motsvarar de särskilda ordningarna i artiklarna 369a–369x i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv (EU) 2017/2455 och direktiv 2019/1995, om den som omsätter varan eller tjänsten är en sådan grupp av personer som i ett annat EU-land anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp): mervärdesskattegruppen,

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

- en beskattningsbar person,
- en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad till mervärdesskatt här, eller
- en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4 f. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av mobiltelefoner, det vill säga apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i ett auktoriserat nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte: den som förvärvar varan,

4 g. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av integrerade kretsanordningar, om dessa inte har integrerats i slutanvändningsprodukter: den som förvärvar varan,

4 h. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer: 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, om inte annat följer av c,

b) om importen avser en unionsvara eller om varan ska deklareras för övergång till fri omsättning i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd, om inte annat följer av c,

c) om den som är eller skulle ha varit skyldig att betala tullen enligt a eller b är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet: den för vars räkning ombudet handlar.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet 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; omsmältningsslag av järn eller stål (KN-nr som börjar med 7204),

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Med *tullskuld* och *unionsvara* förstås detsamma som i artikel 5 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

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

Första stycket 4 f–4 h gäller endast om

– det totala beskattningsunderlaget för omsättning av sådana varor överstiger 100 000 kronor i fakturan, och

*– registreringskyldigheten för
den som förvärvar varan inte
endast är en konsekvens av
omsättningen.*

3 Ärendet och dess beredning

Inom Finansdepartementet har promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster tagits fram. Anledningen är att Skatteverket vid ett möte med Finansdepartementet har informerat om att det förekommer omfattande mervärdesskattebedrägerier med mobiltelefoner och VoIP-tjänster. VoIP betyder Voice over Internet Protocol och är telefoni över internet. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2020/01855/S2).

I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag.

4 En ny sorts mervärdesskattebedrägerier

Skattepolitikens främsta syfte

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att stärka legitimiteten ska regelverket vara möjligt att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna. Detta ska särskilt beaktas vid utformningen av nya skatteregler. Ett högt förtroende för skattesystemet kräver också åtgärder för att bekämpa skattefusk. Regeringen bedriver därför ett aktivt arbete mot skattefusk.

Nya former av mervärdesskattebedrägerier

Skatteverket har informerat Finansdepartementet om nya former av mervärdesskattebedrägerier med mobiltelefoner och VoIP-tjänster. Det rör sig om konstruerade transaktioner för att få pengar utbetalda av staten.

Det förekommer även mervärdesskattebedrägerier med försäljning av mobiltelefoner där säljaren underlåter att betala in mervärdesskatten till staten. Samtidigt gör köparen avdrag för den ingående skatt som belöper på förvärvet. Därefter säljs mobiltelefonerna vidare till företag i andra EU-länder. I de mest flagranta fallen innebär denna typ av bedrägeri att samma varor, via s.k. karusellhandel, levereras flera gånger till samma företag i transaktionskedjan utan att mervärdesskatt betalas in till staten.

Bedrägerierna sker enligt Skatteverket i båda fallen på ett systematiskt sätt med ett flertal företag inblandade och med användande av olika mellanled för att försvåra upptäckt. Det är fråga om kvalificerad och organiserad ekonomisk brottslighet av mycket allvarlig karaktär.

Det finns inga säkra siffror på omfattningen av skattebedrägerierna. Skatteverket har tidigare beräknat att den nya formen av mervärdesskattebedrägerier under 2018 och delar av 2019 uppgick till 1,25 miljarder kronor. Nya uppdaterade beräkningar har gjorts av Skatteverket utifrån pågående utredningar. Från och med den 1 juni 2018 till och med den 30 april 2020 beräknas skatteförlusterna uppgå till åtminstone 3,3 miljarder kronor.

Det är enligt Skatteverket mycket svårt att i kontrollen fånga upp inblandade företag innan bedrägerierna hinner genomföras. Skatteverket anser att införande av omvänd skattskyldighet är nödvändigt för att effektivt kunna förhindra denna typ av bedrägerier. Vid omvänd skattskyldighet är köparen, i stället för säljaren, skattskyldig (redovisnings- och betalningsskyldig) för mervärdesskatt. Något alternativ till omvänd skattskyldighet kan Skatteverket inte se.

Omvänd skattskyldighet

Vid omvänd skattskyldighet är köparen, i stället för säljaren, skattskyldig för mervärdesskatt. Mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att tillämpa omvänd skattskyldighet för vissa varor och tjänster som är särskilt känsliga för bedrägeri.¹ Sverige har, i syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier, infört omvänd skattskyldighet vid handel inom landet mellan beskattningsbara personer med guld, byggtjänster, utsläppsrätter för växthusgaser samt avfall och skrot av vissa metaller. Omvänd skattskyldighet gäller också när en utländsk beskattningsbar person tillhandahåller vissa tjänster som är omsatta inom Sverige. Även vid varuhandel inom EU, s.k. unionsinternt förvärv, kan köparen bli skattskyldig. Företag i Sverige kan således redan enligt gällande regler bli skattskyldiga för mervärdesskatt vid förvärv av t.ex. mobiltelefoner från ett företag i en annan medlemsstat i EU.

Enligt uppgifter från Skatteverket var det 198 905 köpare som år 2019 fyllde i fält 20 i mervärdesskattedeklarationen (Inköp av varor från ett annat EU-land). Där redovisas bl.a. värdet av varor som köpts av en säljare i ett annat EU-land och som transporterats till Sverige eller ett annat EU-land och köparen återopat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt. Där redovisas också värdet av överföring till Sverige från egen verksamhet i ett annat EU-land som ska beskattas i Sverige.

År 2019 var det 39 657 köpare som fyllde i fält 21 i mervärdesskattedeklarationen (Inköp av tjänster från ett annat EU-land enligt huvudregeln). Där redovisas värdet av tjänster som köpts från en säljare i ett annat EU-land enligt huvudregeln när köparen är skattskyldig och ska redovisa den utgående mervärdesskatten. Huvudregeln innebär att tjänsterna anses vara omsatta i Sverige och gäller alla mervärdesskattepliktiga tjänster med vissa undantag.

År 2019 var det även 91 903 säljare som fyllde i fält 41 i mervärdesskattedeklarationen (Försäljning när köparen är skattskyldig i Sverige). Det kan t.ex. vara tjänster inom byggsektorn som köparen är skattskyldig för.

Sammantaget är det redan i dag många företag som redovisar mervärdesskatt med omvänd skattskyldighet. Dessa kan ställas i relation till de omkring 1,1 miljoner företag som var registrerade till mervärdesskatt hos Skatteverket den 31 december 2019.

¹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

5 Omvänd skattskyldighet för vissa varor och tjänster

5.1 Gällande rätt

5.1.1 EU-rätt

Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, ska vara föremål för mervärdesskatt (artikel 2 i mervärdesskattedirektivet). 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 (artikel 193). I vissa fall ska dock mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person till vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs, s.k. omvänd skattskyldighet. Detta gäller bl.a. då en beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst till en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten (artikel 196) och vid unionsinternt förvärv av varor (artikel 200).

Medlemsstaterna får också för vissa särskilt angivna leveranser eller tillhandahållanden inom landet välja att tillämpa omvänd skattskyldighet. Det gäller t.ex. vid handel med guld, byggtjänster samt avfall och skrot av vissa metaller (artikel 198 och 199).

Medlemsstaterna får även välja att tillämpa omvänd skattskyldighet till och med den 30 juni 2022 vid handel med bl.a. utsläppsrätter för växthusgaser, mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer (artikel 199a).

5.1.2 Svensk rätt

Även enligt svenska regler ska mervärdesskatt betalas till staten vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, om omsättningen inte är undantagen från mervärdesskatt, se 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Med omsättning av en vara förstås främst att en vara överläts mot ersättning och med omsättning av tjänst förstås i första hand att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Enligt huvudregeln är det den som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt, dvs. som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I vissa fall är det i stället den som förvärvar varan eller tjänsten 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 beskattningsbar person omsätter tjänster inom landet och vid s.k. unionsinternt förvärv av varor. Omvänd skattskyldighet gäller även vid

vissa omsättningar av guld, byggtjänster, utsläppsrätter för växthusgaser samt avfall och skrot av vissa metaller.

I de fall omvänd skattskyldighet tillämpas ska säljaren inte ta ut någon mervärdesskatt av köparen. I fakturan ska säljaren i stället ange ”omvänd betalningsskyldighet”. Köparen ska räkna ut och redovisa den utgående skatten i skattedeclarationen. I de fall köparen har avdragsrätt ska även den ingående skatten på förvärvet redovisas i skattedeclarationen. Om full avdragsrätt föreligger uppgår utgående och ingående skatt till samma belopp och skattekontot kommer därmed inte påverkas. Omvänd skattskyldighet innebär att skatteinbetalningen till staten sker först när varan eller tjänsten säljs till någon som inte har avdragsrätt för ingående skatt, såsom t.ex. privatpersoner eller företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet.

5.2 Uppföljning av effekterna av omvänd skattskyldighet

Sverige har i syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier infört omvänd skattskyldighet vid handel inom landet med guld, byggtjänster, utsläppsrätter för växthusgaser samt avfall och skrot av vissa metaller.

Bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster infördes 2007, 1 kap. 2 § 4 b och andra stycket ML (se prop. 2005/06:130). Bestämmelserna har utvärderats av Skatteverket i en rapport 2010 (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt i byggsektorn). I rapporten konstateras att bestämmelserna slår effektivt mot enskilda undandraganden inom tillämpningsområdet. När det gällde organiserade undandraganden var bilden av effektiviteten något annorlunda. Regelverket visar sig effektivt i vissa fall medan det i andra fall är osäkert om reglerna motverkar skatteundandragande.

Omvänd skattskyldighet för utsläppsrätter för växthusgaser infördes 2011 mot bakgrund av att det i vissa medlemsstater hade förekommit mycket omfattande mervärdesskattebedrägerier vid handel med dessa tjänster, 1 kap. 2 § 4 d ML (se prop. 2010/11:16). Åtgärderna har utvärderats i en rapport 2017 av Skatteverket (Utvärdering avseende omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser). Enligt rapporten har några mervärdesskattebedrägerier med utsläppsrätter inte uppdagats i Sverige, varken före eller efter införandet av omvänd skattskyldighet. I rapporten nämns också att omfattande mervärdesskattebedrägerier förekommer i Sverige inom handeln med elektronik, främst mobiltelefoner, och att de ökat under senare år. I rapporten bedöms detta dock inte vara ett resultat av att omvänd skattskyldighet införts för utsläppsrätter, dvs. att bedrägerierna flyttat till andra varor eller tjänster. Bedrägerierna ses snarare som ett resultat av att fler medlemsstater, även i Sveriges närområde, har infört omvänd skattskyldighet för den typen av varor.

Flera medlemsstater har i varierande utsträckning infört omvänd skattskyldighet vid handel med mobiltelefoner, integrerade krets-anordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdataorer och bärbara datorer (Tjeckien, Danmark, Tyskland, Grekland, Spanien,

Frankrike, Italien, Lettland, Litauen, Nederländerna, Österrike, Rumänien och Slovakien). Även Storbritannien har infört omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar och telekommunikationstjänster. I sammanhanget kan noteras att Danmark införde omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekadorer och bärbara datorer i juli 2014.

Den 8 mars 2018 lade Europeiska kommissionen fram rapporten COM (2018) 118 till Europeiska unionens råd och Europaparlamentet om effekterna av artikel 199a i mervärdesskattedirektivet på bedrägeribekämpning. Enligt rapporten anser medlemsstaterna och berörda parter i allmänhet att det förfarande för omvänd skattskyldighet som avses i artikel 199a är ett ändamålsenligt och effektivt tillfälligt verktyg i kampen mot mervärdesskattebedrägerier inom de angivna sektorerna eller när det gäller att hindra bedrägeri från att äga rum. Mot bakgrund av rapportens resultat och slutsats anser Europeiska unionens råd att åtgärderna som anges i artikel 199a i mervärdesskattedirektivet har visat sig vara användbara tillfälliga och målinriktade åtgärder för att bekämpa mervärdesskattebedrägeri. Åtgärderna anses utgöra ett effektivt verktyg för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier, se skäl 7 i direktiv (EU) 2018/1695.

5.3 Omvänd skattskyldighet införs vid omsättning av vissa ytterligare varor

Regeringens förslag: Omvänd skattskyldighet ska införas vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekadorer och bärbara datorer.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslogs dock att även telekommunikationstjänster skulle omfattas av omvänd skattskyldighet.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket* och *Sparbankernas Riksförbund* tillstyrker förslaget.

Bokföringsnämnden, Förvaltningsrätten i Uppsala, Kammarrätten i Stockholm, Post- och telestyrelsen och *Tullverket* har inga synpunkter på förslaget.

Näringslivets Skattedelegation avstyrker förslaget och anser att det har så allvarliga brister att det inte går att använda som beslutsunderlag. De menar att det inte är visat att nyttan av förändringarna som föreslås uppväger kostnaderna och övriga effekter för företagen. *Elektronikbranschen, Friskolornas riksförbund, Företagarna, IT & Telekomföretagen, Svensk Försäkring, Svensk Handel, Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig till Näringslivets Skattedelegations yttrande.

FAR avstyrker förslaget och framhåller att konsekvensanalysen inte innehåller information som medför att det går att utvärdera om företagens kostnader står i rimlig proportion till de ökade skatteintäkter som förslaget kan antas medföra. Mycket talar för att förslaget inte är proportionerligt eller ett effektivt medel för att minska statens skatteförluster. Det bör även

övervägas om en omvänd skattskyldighet ska kombineras med en utökad rapporterings skyldighet.

Näringslivets Regelnämnd avstyrker förslaget och anför att det är ett mycket samhällsekonomiskt kostsamt sätt att stävja aktuell form av brottslighet. Näringslivets Regelnämnd anser även att problembilden behöver underbyggas bättre och påpekar att det finns ett beredningskrav gällande ny lagstiftning. Kostnaderna står inte i relation till de skatteintäkter som skulle kunna genereras.

Friskolornas riksförbund ifrågasätter också förslagets proportionalitet. Riksförbundet för även fram att hela utbildningssektorn bör göras mervärdesskattepliktig.

Även *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget och framför att det inte är visat att de uppenbara nackdelarna överväger de påstådda fördelarna.

Regelrådet anser att promemorians beskrivning av bakgrund och syfte med förslaget är godtagbar.

Telenor Sverige AB, Telia Sverige AB, Tele2 Sverige AB, Hi3G Access AB och Telefonaktiebolaget LM Ericsson (med instämmande av *IT & Telekomföretagen*) avstyrker förslaget på grund av allvarliga brister i konsekvensanalysen. Bolagen undrar om åtgärderna är rimliga och kommer att ge en tillräckligt gynnsam effekt. De föreslår att lagförslaget ska exkludera företag som säljer till övervägande del till privatpersoner och att företag som haft hög omsättning under t.ex. de två senaste åren ska undantas. Bolagen föreslår även att den omvända skattskyldigheten inte ska omfatta telekommunikationstjänster alternativt inte alla sådana tjänster. De anser också att det framstår som förhastat att besluta om regler som kan behöva ändras inom kort på grund av genomförandet av kommissionens förslag om det slutgiltiga mervärdesskattesystemet, något som även Sveriges advokatsamfund pekar på.

Flera remissinstanser, bl.a. FAR, Näringslivets Skattedelegation m.fl. och Sveriges advokatsamfund, har synpunkter på att promemorian inte innehåller någon närmare beskrivning av hur bedrägerierna går till eller hur skattebortfallet har beräknats. FAR och Näringslivets Skattedelegation m.fl. påtalar även att det inte framgår i vilken utsträckning det förekommer mervärdesskattebedrägerier med de andra föreslagna varorna och tjänsterna utöver mobiltelefoner och IP-telefoni. FAR ifrågasätter också varför inte t.ex. gas, elektricitet, spännmål och industrigrödor omfattas av förslaget trots att mervärdesskattedirektivet ger möjlighet till det. Vidare har FAR svårt att förstå brådskan med att införa omvänd skattskyldighet även på varor som inte varit särskilt utsatta för mervärdesskattebedrägerier.

Slutligen anser Näringslivets Skattedelegation m.fl. och Telenor m.fl. att remisstiden om sju veckor är för kort med anledning av den kris för näringslivet som det nya coronaviruset orsakar. Även Näringslivets Regelnämnd har synpunkter på att förslaget läggs fram under rådande kris och för fram att ökade kostnader för olika regelverk är fel väg att gå.

Skälen för regeringens förslag

Organiserad skattebrottslighet minskar förtroendet för skattesystemet och lägger orimlig börda på andra skattebetalare för att finansiera den

gemensamma välfärden. Denna typ av brottslighet måste därför motverkas. Samtidigt är det viktigt att skattesystemet inte är alltför administrativt betungande för företagen.

Inom EU diskuteras ständigt hur regler och kontrollmetoder ska förbättras för att hindra mervärdesskattebedrägerier. En åtgärd är att det i mervärdesskattedirektivet har tagits in regler om att medlemsstaterna får tillämpa omvänd skattskyldighet för vissa varor och tjänster som är särskilt känsliga för bedrägeri. Enligt huvudregeln är det säljaren som är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt, dvs. som är skattskyldig. Omvänd skattskyldighet innebär att det i stället är köparen som är skattskyldig.

Nya former av bedrägeri och beräkning av skattebortfall

Enligt Skatteverket förekommer nya former av mervärdesskattebedrägerier med mobiltelefoner och VoIP-tjänster som leder till betydande skattebortfall. VoIP betyder Voice over Internet Protocol och är telefoni över internet.

Flera remissinstanser (bl.a. *Näringslivets Skattedelegation m.fl.*, *Näringslivets Regelnämnd* och *Sveriges advokatsamfund*) har synpunkter på att promemorian inte innehåller någon närmare beskrivning av hur bedrägerierna går till eller hur skattebortfallet har beräknats.

Som redogörs för i avsnitt 4 rör det sig om konstruerade transaktioner för att få pengar utbetalda av staten. Det ligger dock i sakens natur att det inte är lämpligt att i detalj redogöra för hur den nya formen av bedrägerier går till. Det förekommer även mervärdesskattebedrägerier med försäljning av mobiltelefoner där säljaren underlåter att betala in mervärdesskatten till staten, samtidigt som köparen gör avdrag för den ingående skatt som belöper på förvärvet. Därefter säljs mobiltelefonerna vidare till företag i andra EU-länder. I vissa fall levereras samma varor flera gånger till samma företag i transaktionskedjan utan att mervärdesskatt betalas in till staten, s.k. karusellhandel.

Som framgår av avsnitt 4 har Skatteverket beräknat att skatteförlusterna för den nya formen av mervärdesskattebedrägerier från och med juni 2018 till och med april 2020 uppgår till åtminstone 3,3 miljarder kronor. Beräkningen har gjorts utifrån pågående utredningar. Det finns dock inga säkra siffror på omfattningen av dessa skattebedrägerier.

Det finns ingen sammanställd information av skattebortfallet till följd av bedrägerierna som består i att säljaren inte redovisar eller betalar in mervärdesskatten till staten. De ovan angivna siffrorna utgår från ärenden som Skatteverket upptäckt i efterhand. Det finns således risk att bedrägerierna är mer omfattande än så, eftersom det handlar om komplicerade och svårupptäckta upplägg.

Omvänd skattskyldighet införs

Bedrägerierna sker på sådant sätt att det är svårt att upptäcka och förhindra dem genom kontrollåtgärder. Det mest effektiva verktyget som finns i mervärdesskattedirektivet för att förhindra den nya formen av mervärdesskattebedrägeri och bedrägerier som består i att säljaren inte redovisar eller betalar mervärdesskatt på en försäljning är omvänd skattskyldighet. Med omvänd skattskyldighet är dessa former av bedrägeri

inte möjliga, eftersom samma företag både är betalningsskyldigt för och har avdragsrätt för mervärdesskatten.

En nackdel med omvänd skattskyldighet är att den ökar företagens administrativa börda och kostnader, vilket flera remissinstanser påpekat. Hanteringen av mervärdesskatten blir mer komplicerad och tidskrävande och det krävs anpassningar av it- och affärsredovisningssystem. Den administrativa bördan och kostnaderna måste vägas mot det starka intresset av att förhindra mervärdesskattebedrägerier och betydande skattebortfall. Om omvänd skattskyldighet inte införs så kommer skattebortfallet med största sannolikhet att fortsätta eftersom Skatteverket har svårt att upptäcka bedrägerierna. Bedrägerierna kräver omfattande och tidsödande utredningar. När bedrägerierna upptäckts är pengarna redan utbetalda och möjligheten att få tillbaka dem är liten.

Mot bakgrund av omfattningen av den nya formen av mervärdesskattebedrägerier, och att alternativa effektiva lösningar för att komma till rätta med denna typ av bedrägerier inte finns, anser regeringen att omvänd skattskyldighet bör införas. Regeringen anser att nyttan med förslaget uppväger kostnaderna för företagen. Förslaget bedöms därmed vara proportionerligt, se vidare avsnitt 7.3.4.

Näringslivets Skattedelegation m.fl. och *Telenor m.fl.* anser att remisstiden om sju veckor är för kort med anledning av krisen för näringslivet som det nya coronaviruset orsakar.

Skatteförlosterna till följd av mervärdesskattebedrägerierna uppgår till miljardbelopp och Skatteverket har mycket svårt att upptäcka och förhindra bedrägerierna. Det är därför angeläget att vidta åtgärder i syfte att förhindra bedrägerierna. Samtidigt har spridningen av det nya coronaviruset påverkat svenska jobb och företag drastiskt. Regeringen har därför vidtagit en rad åtgärder under kort tid som syftar till att mildra konsekvenserna för jobb och företag. Mot bakgrund av ärendets karaktär med stort skattebortfall och att förslaget är en del av regeringens budgetproposition för 2021, anser regeringen att en remisstid om sju veckor är godtagbar.

Det kan också konstateras att promemorian har skickats ut till en bred krets av remissinstanser, och att alla remissinstanser utom fyra har kommit in med remissyttranden. De mest berörda remissinstanserna har lämnat välmotiverade sådana. Härutöver har yttrande kommit in från Näringslivets Skattedelegation och Telenor m.fl. Regeringen anser således att de berörda remissinstanserna haft tillräcklig tid för att sätta sig in i förslaget, bilda sig en uppfattning om det och avfatta ett remissvar och att beredningskravet får anses uppfyllt.

FAR och *Näringslivets Skattedelegation m.fl.* har synpunkter på att införa omvänd skattskyldighet på varor som inte varit särskilt utsatta för mervärdesskattebedrägerier. *FAR* ifrågasätter även varför inte t.ex. gas, elektricitet, spännmål och industrigrödor omfattas av förslaget trots att mervärdesskattedirektivet ger den möjligheten.

Mervärdesskattedirektivet tillåter omvänd skattskyldighet på fler varor och tjänster än de som omfattas av förslaget. Det primära syftet med förslagen i denna lagrådsremiss är att stoppa mervärdesskattebedrägerier, främst den nya formen av bedrägerier där mobiltelefoner ingår som en del av upplägget. För att förhindra att bedrägerierna flyttar till andra teknikprodukter som ligger nära mobiltelefoner omfattar förslaget endast

mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer, men inte t.ex. spannmål. I sammanhanget noteras att omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser infördes i förebyggande syfte (se prop. 2010/11:16 s. 15).

Förslaget i promemorian omfattar även telekommunikationstjänster. *Telenor m.fl.* har framfört att den omvända skattskyldigheten inte ska omfatta telekommunikationstjänster alternativt inte alla sådana tjänster. Remissinstanserna pekar i detta sammanhang på att av de övriga medlemsstater som infört omvänd skattskyldighet i bedrägeriutsatta branscher är det bara ett fåtal som infört omvänd skattskyldighet för telekommunikationstjänster. För att minska den administrativa bördan för företagen anser regeringen att telekommunikationstjänster inte bör omfattas av omvänd skattskyldighet. Det innebär att VoIP-tjänster inte omfattas av förslaget.

En närmare redogörelse för vilka varor som omfattas finns i avsnitt 5.4.2.

FAR berör även frågan om omvänd skattskyldighet ska kombineras med utökad rapporteringsskyldighet.

Av artikel 199a.1 b i mervärdesskattedirektivet framgår att införandet av omvänd skattskyldighet på de aktuella varorna är beroende av införandet av lämpliga och effektiva rapporteringsskyldigheter för de beskattningsbara personer som levererar varorna.

Uppgifter om både försäljning och förvärv med omvänd skattskyldighet ska redan i dag redovisas i mervärdesskattedeklarationen. Skatteverket fastställer deklaraionsblanketten, se 38 kap. 1 § skatteförordningen (2011:1244) och 22 kap. 3 § skatteförordningen (2011:1261). Det finns därför möjlighet för Skatteverket att ta initiativ till att ta in ytterligare uppgifter i deklaraionsblanketten om det anses nödvändigt av kontrollskäl. Mot denna bakgrund behöver ytterligare rapporteringsskyldigheter inte införas.

Telenor m.fl. föreslår att företag som till övervägande del säljer till privatpersoner ska undantas.

Sådana regler finns i Danmark men är inte helt oproblematiska. En fråga som uppstår är hur ”till övervägande del” ska bestämmas på ett tydligt och förutsebart sätt. En annan fråga är vad som ska gälla för nystartade företag och om försäljningen till privatpersoner respektive företag skiljer sig från år till år. Om transaktioner med lågt värde kan omfattas medför det också större risker för att även mycket små företags inköp omfattas av bestämmelserna. Regeringen bedömer därför att reglerna inte ska utformas på det sätt som *Telenor m.fl.* föreslår.

Att koppla reglernas tillämplighet till storleken på företagets omsättning, som *Telenor m.fl.* föreslår, riskerar att göra reglerna mer svårtillämpade och administrativt krångliga bl.a. utifrån kontrollsynpunkt. Det kan även vara svårt att känna till andra företags historiska omsättning. Regeringen bedömer därför att det inte är lämpligt att koppla reglerna till företags omsättning.

De synpunkter som *Friskolornas riksförbund* har fört fram om att göra hela utbildningssektorn mervärdesskattepliktig ligger utanför detta lagstiftningsärendet och behandlas därför inte vidare här.

Slutgiltiga mervärdesskattesystemet

Enligt artikel 199a.1 får medlemsstaterna tillämpa omvänd skattskyldighet på leveranser och tillhandahållanden enligt artikeln till och med den 30 juni 2022.

Sveriges advokatsamfund anför att EU:s arbete med det nya mervärdesskattedirektivet är inne i sin slutfas och att reglerna om omvänd skattskyldighet kan komma att ändras inom snar framtid. Företag riskerar att behöva ändra rutiner igen, vilket kan leda till att förtroendet för rättssystemet urholkas. Även *Telenor m.fl.* framför liknande synpunkter.

Sverige införde omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsätter för växthusgaser i januari 2011. Det möjliggjordes genom direktiv 2010/23/EU av den 16 mars 2010. Möjligheten att införa omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer skedde genom direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013. Tillämpningen av dessa åtgärder har förlängts, senast genom direktiv (EU) 2018/1695 av den 6 november 2018. Det har därvid ansetts lämpligt att förlänga åtgärderna under en begränsad period, till dess att det slutgiltiga mervärdesskattesystemet som planeras träder i kraft.

Kommissionen lämnade i maj 2018 förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller införande av de detaljerade tekniska bestämmelserna för driften av det slutgiltiga mervärdesskattesystemet för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna, COM (2018) 329. Förslaget har diskuterats i rådsarbetsgrupper och mycket återstår innan ett slutligt förslag är klart. Det är inte troligt att en överenskommelse inom EU om det slutgiltiga mervärdesskattesystemet hinner träda i kraft innan den 30 juni 2022. Det höga skattebortfallet till följd av den nya formen av mervärdesskattebedrägerier medför att det är angeläget att vidta åtgärder som förhindrar bedrägerierna. Utifrån rådande situation bedömer regeringen att artikelns begränsning i tid inte utgör ett hinder mot att nu införa omvänd skattskyldighet vid omsättning av de berörda varorna. Om möjligheten att tillämpa omvänd skattskyldighet enligt mervärdesskattedirektivet inte förlängs eller om det senare bedöms att det inte finns skäl att fortsätta tillämpa omvänd skattskyldighet, får reglerna upphävas.

Promemorians konsekvensanalys

Remissynpunkter hänförliga till promemorians konsekvensanalys behandlas och utvecklas i avsnitt 7.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 1 kap. 2 § ML.

5.4 Tillämpningsområdet

Systemet med omvänd skattskyldighet avviker från huvudregeln att det är den som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt, dvs. som är skattskyldig. Det är därför viktigt att det klart

framgår när omvänd skattskyldighet ska gälla och vilka varor som omfattas.

5.4.1 När ska omvänd skattskyldighet gälla?

Regeringens förslag: Omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid omsättning inom landet av mobiltelefoner, integrerade krets-anordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här.

För att omvänd skattskyldighet ska tillämpas krävs att registrerings-skyldigheten för den som förvärvar varan inte endast är en konsekvens av den omsättningen.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. Promemorians förslag innebar att även företag som bedriver mervärdes-skattefri verksamhet och beskattningsbara personer med liten omsättning som är skattebefriade omfattas av omvänd skattskyldighet, om de förvärvar de aktuella varorna.

Remissinstanserna: FAR anser att den föreslagna lagtexten inte stödjer att endast ett förvärv kan medföra registrerings-skyldighet och skyldighet att redovisa mervärdesskatt.

Näringslivets Skattedelegation, med instämmande av *Elektronikbranschen*, *Friskolornas riksförbund*, *Företagarna*, *IT & Telekomföretagen*, *Svensk Försäkring*, *Svensk Handel*, *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv*, anser inte att det tillräckligt tydligt framgår vilka krav som kommer att ställas på säljaren för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas.

Telenor Sverige AB, *Telia Sverige AB*, *Tele2 Sverige AB*, *Hi3G Access AB* och *Telefonaktiebolaget LM Ericsson*, med instämmande av *IT & Telekomföretagen* anser att den omvända skattskyldigheten inte bör omfatta försäljning i detaljistledet eller online-försäljning, kundservice och telemarketingförsäljning, i vilka möjlighet till bakgrundskontroll av företagskunden är begränsad.

Skälen för regeringens förslag

Omsättning mellan beskattningsbara personer ...

Av mervärdesskattedirektivet följer att omvänd skattskyldighet får tillämpas vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade krets-anordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer vid nationell handel (artikel 199a). Omvänd skattskyldighet föreslås därför gälla vid omsättning inom landet av dessa varor mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här.

Det innebär att reglerna ska gälla vid försäljning mellan beskattningsbara personer och från grossistledet till detaljistledet, men däremot inte vid försäljning till privatpersoner i konsumentledet. Vad *Telenor m.fl.* fört fram om att undanta vissa led medför ingen annan bedömning. Beträffande bakgrundskontrollen, se avsnitt 5.4.3.

... som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskatte-lagen, se 7 kap. 1 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Förslaget omfattar omsättningar mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här.

Promemorians förslag innebär att företag som bedriver mervärdes-skattebefriad verksamhet och som blir skattskyldiga genom omvänd skattskyldighet kommer att behöva registrera sig för mervärdesskatt och redovisa mervärdesskatt (jfr prop. 1998/99:69 s. 30. gällande omvänd skattskyldighet vid handel med guld). Även beskattningsbara personer med liten omsättning som är skattebefriade enligt 9 d kap. ML kunde enligt promemorians förslag komma behöva registreras för och redovisa mervärdesskatt.

Regeringen är medveten om att omvänd skattskyldighet medför ökad administrativ börda och ökade kostnader för beskattningsbara personer som omfattas, se mer om detta i avsnitt 7.3. Det är därför önskvärt att antalet beskattningsbara personer som omfattas inte är fler än vad som är nödvändigt och behövt för att reglerna ska uppfylla sitt syfte. Beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt bör således inte omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet om registreringskyldigheten uppstår enbart på grund av ett förvärv av de nu aktuella varorna. Det innebär exempelvis att en beskattningsbar person som bedriver mervärdesskattebefriad verksamhet, och som därför inte är registrerad till mervärdesskatt, inte ska omfattas av omvänd skattskyldighet endast genom ett förvärv av t.ex. mobiltelefoner till den egna verksamheten. Ändringen innebär att FAR:s synpunkt om att den föreslagna lagtexten inte stödjer att endast ett förvärv kan medföra registreringskyldighet och skyldighet att redovisa mervärdesskatt inte längre är aktuell.

Personer som ska vara registrerade till mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244), men som av någon anledning inte är registrerade omfattas av omvänd skattskyldighet eftersom de ska vara registrerade till mervärdesskatt här.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 1 kap. 2 § ML.

5.4.2 Precisering av tillämpningsområdet

Regeringens förslag: Med mobiltelefoner avses apparater som har tillverkat eller anpassats för användning i ett auktoriserat nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: FAR efterfrågar ett förtydligande av när en mobiltelefon har byggts in i en annan produkt. Beträffande spelkonsoler efterfrågas även ett förtydligande av stationära datorer som är särskilt anpassade för datorspel och som förvärvas enbart i syfte att spela på, s.k.

speldatorer. Vidare efterfrågas en tydligare beskrivning av tillbehör till bärbara datorer och vad som skiljer läsplattor från pekdatorer.

Skatteverket anser att begreppet pekdator även ska innefatta läsplattor eftersom det annars kan uppstå svåra gränsdragningsproblem.

Sveriges advokatsamfund anser också att det finns gränsdragningsproblem och framför att reglerna bör utvecklas så att de innefattar tydliga vägledningar och definitioner, t.ex. genom hänvisningar till varukoder i tulltaxan. Advokatsamfundet anser också att det är problematiskt att Nationalencyklopedins definition i fråga om spelkonsoler och bärbara datorer ska vara vägledande för rättskipningen, liksom att gränsdragningen mellan s.k. pekdatorer och gränsen till s.k. smartphones ska avgöras från fall till fall. Detta riskerar enligt Advokatsamfundet att göra rättskipningen godtycklig.

Skälen för regeringens förslag

Mobiltelefoner

Tillämpningen av omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner avgränsas i artikel 199a.1 c i mervärdesskattedirektivet. Omvänd skattskyldighet får enligt artikeln tillämpas på leveranser av mobiltelefoner, i meningens apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i förening med ett auktoriserat nät och som drivs på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte.

Bestämmelsen om omvänd skattskyldighet vid omsättning av mobiltelefoner i mervärdesskattelagen bör avgränsas på motsvarande sätt som i artikeln.

Mobiltelefoni är telefoni där kommunikation sker med radiovågor. Post- och telestyrelsen (PTS) är den myndighet i Sverige som enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation beviljar mobiloperatörer tillstånd som behövs för att operatörerna ska kunna erbjuda konsumenter mobiltelefoni. En utgångspunkt för att bedöma vad som avses med ”apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i förening med ett auktoriserat nät och som drivs på särskilt angivna frekvenser” i artikel 199a.1 c i mervärdesskattedirektivet bör vara sådan tillståndspliktig radioanvändning som PTS enligt lagen om elektronisk kommunikation beslutar om.

Mobiltelefoner som omfattas av förslaget bör därför vara alla former av apparater som tillverkats eller anpassats för användning i detta eller andra motsvarande utländska auktoriserade nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte. Det innebär att mobiltelefoner i förslaget även omfattar t.ex. vissa klockor, s.k. smartwatches, som har mobiltelefonifunktion. Mobiltelefoner omfattar dock inte walkie-talkier, stationära telefoner eller mobiltefontillbehör som säljs separat från mobiltelefonen såsom t.ex. laddare eller mobilskal.

Beträffande hur flera varor och tjänster ska bedömas när de säljs tillsammans, något som flera remissinstanser tagit upp, se under rubriken Ett eller flera tillhandahållanden i avsnitt 5.4.3.

FAR efterfrågar ett förtydligande av vad som gäller när en mobiltelefon har byggts in i en annan produkt.

Avgörande för om en produkt omfattas av begreppet mobiltelefon enligt förslaget är om den har en mobiltelefonifunktion. Det innebär t.ex. att en hjälm med inbyggd mobiltelefon omfattas. Likaså omfattas en s.k. surfplatta med inbyggd mobiltelefon av begreppet. Surfplattor föreslås också omfattas av omvänd skattskyldighet, se nedan om pektdatorer. En surfplatta med mobiltelefonifunktion kommer således att omfattas både som mobiltelefon och pektdator.

Sveriges advokatsamfund anser att det finns gränsdragningsproblem och att reglerna bör utvecklas så att de innefattar tydliga vägledningar och definitioner, t.ex. genom hänvisningar till varukoder i tulltaxan.

Regeringen bedömer att det endast är nödvändigt att hämta vägledning för integrerade kretsanordningar i tulltaxan, se närmare nedan. Det beror på att dessa produkters karaktär medför att de kan vara svårare att klassificera än övriga berörda produkter i förslaget. KN-nummer är klassificering av varor som i första hand är avsedd att fastställa tullsatser för olika varor. KN-nummer har alltså huvudsakligen ett annat syfte än att avgöra vem som är skattskyldig enligt de nu aktuella reglerna som är avsedda att förhindra skattebedrägerier. De bör därför inte användas i större utsträckning än nödvändigt.

Integrerade kretsanordningar

Tillämpningen av omvänd skattskyldighet för integrerade kretsanordningar avgränsas i artikel 199a.1 d i mervärdesskattedirektivet. Omvänd skattskyldighet får enligt artikeln tillämpas på leveranser av integrerade kretsanordningar, exempelvis mikroprocessorer och centralenheter i stadiet före integrering i slutanvändningsprodukter.

Bestämmelsen om omvänd skattskyldighet vid omsättning av integrerade kretsanordningar i mervärdesskattelagen bör avgränsas på motsvarande sätt som i artikeln.

Till ledning för vilka varor som omfattas av omvänd skattskyldighet för integrerade kretsanordningar i mervärdesskattelagen bör tas sådana varor som hänförs till nummer 8542 31 90 i bilaga 1 (tulltaxan) till Kombinerade nomenklaturen enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan.

Av de förklarande anmärkningarna till tulltaxan framgår att KN-nr 8542 31 90 omfattar bl.a. mikroprocessorer, som även benämns mikroprocessenheter (MPU), styrprocessorer och mikrodatorer som innehåller vissa angivna komponenter samt styr- och kontrollkretsar.

Den omvända skattskyldigheten omfattar enligt artikel 199a.1 d integrerade kretsanordningar ”i stadiet före integrering i slutanvändningsprodukter”. I förslaget uttrycks det med att integrerade kretsanordningar omfattas, ”om dessa inte har integrerats i slutanvändningsprodukter”. Det innebär att bestämmelsen i mervärdesskattelagen omfattar integrerade kretsanordningar som säljs separat, men inte om dessa har integrerats med andra komponenter, t.ex. moderkort, grafikkort eller minneskort.

Beträffande hur flera varor och tjänster ska bedömas när de säljs tillsammans, se under rubriken Ett eller flera tillhandahållanden i avsnitt 5.4.3.

Spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer

Tillämpningen av omvänd skattskyldighet för spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer avgränsas i artikel 199a.1 h i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen om omvänd skattskyldighet vid omsättning av spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer i mervärdesskattelagen bör avgränsas på motsvarande sätt som i artikeln.

Det finns ingen definition i mervärdesskattedirektivet av vad som avses med spelkonsoler. Enligt Nationalencyklopedin definieras spelkonsol som en apparat speciellt anpassad för datorspel.

Sveriges advokatsamfund menar att det är problematiskt om encyklopedins definition ska vara vägledande för rättskipningen.

När en definition av en term saknas i mervärdesskattedirektivet bör betydelsen av den avgöras med hänsyn till hur den normalt används, dvs. utifrån dess allmänna innebörd. Vid denna bedömning framstår det som lämpligt att ta viss ledning av definitionen i Nationalencyklopedin. Med spelkonsol avses således en apparat som är speciellt anpassad för datorspel och vars primära funktion är att spela datorspel på.

Spelkonsoler kopplas vanligen till en tv-apparat eller annan bildskärm, men det förekommer även bärbara spelkonsoler med batteridrift och en inbyggd mindre skärm. Dessa produkter omfattas också av begreppet spelkonsoler i förslaget. Spelkonsoler omfattar däremot inte apparater eller maskiner som aktiveras med mynt, sedlar, bankkort, spelmarker eller liknande betalningsmedel. Spelkonsoler omfattar inte heller spel om dessa säljs separat.

Beträffande hur flera varor och tjänster ska bedömas när de säljs tillsammans, se under rubriken Ett eller flera tillhandahållanden i avsnitt 5.4.3.

FAR efterfrågar ett förtydligande av stationära datorer som är särskilt anpassade för datorspel och som förvärvas enbart i syfte att spela på, s.k. speldatorer.

Dessa speldatorer benämns ibland även gamingdatorer. Enligt regeringens bedömning omfattas inte stationära speldatorer av begreppet spelkonsoler i mervärdesskattedirektivet. Speldatorer omfattas därför inte heller av begreppet spelkonsoler i förslaget.

Redogörelsen ovan av vad som omfattas av spelkonsoler i förslaget bedöms motsvara vad som omfattas av begreppet spelkonsoler i artikel 199a.1 h i mervärdesskattedirektivet.

Vad som avses med pekdatorer finns inte definierat i mervärdesskattedirektivet. Pekdator är enligt Nationalencyklopedin en övergripande benämning på portabla, platta datorer med tryckkänslig skärm (pekskärm). Beroende på huvudsakligt användningsområde kallas de för surfplatta eller läsplatta.

Pekdatorer i förslaget omfattar portabla, platta datorer med tryckkänslig skärm, där användaren styr funktionerna genom att peka (eller snarare nudda, trycka eller dra) med fingrarna på skärmen. Pekdatorerna i förslaget har vanligen inga lösa delar, såsom mus eller fysiskt tangentbord. Beträffande hur flera varor och tjänster ska bedömas när de säljs tillsammans, se under rubriken Ett eller flera tillhandahållanden i avsnitt 5.4.3.

Till utseendet och till många av funktionerna liknar pektdatorer avancerade mobiltelefoner, s.k. smartmobiler (smartphones), och gränsen mellan dessa båda produkttyper är flytande. Till vilken kategori en produkt ska hänföras får avgöras från fall till fall.

Sveriges advokatsamfund har synpunkter på att pektdatorer och gränsen till s.k. smartphones ska vara flytande och avgöras från fall till fall, vilket leder till en konflikt med det grundläggande kravet på förutsebarhet.

Regeringen konstaterar att gränsen är flytande eftersom produkterna till utseende, funktion och ibland även storlek är väldigt lika varandra. Det ligger därför i sakens natur att det får avgöras i varje enskilt fall huruvida en produkt ska klassificeras som en mobiltelefon eller pektdator. Det kan finnas produkter som omfattas av bägge begreppen. Så kan t.ex. vara fallet med en s.k. surfplatta som har mobiltelefonifunktion. Regeringen instämmer i att regler ska vara tydliga och förutsägbara. I nu aktuellt hänseende har det dock ingen praktisk betydelse, eftersom omvänd skattskyldighet ska tillämpas på både pektdatorer och mobiltelefoner.

Pektdatorer har även stora likheter med läsplattor eller e-boksläsare som de även kallas. Läsplattor har dock ett mer begränsat användningsområde eftersom dessa har utvecklats speciellt för läsning av e-böcker och andra liknande elektroniska publikationer. I promemorian gjordes bedömningen att läsplattor, e-boksläsare eller motsvarande produkter inte ska omfattas. Som *Skatteverket* påtalat kan det leda till gränsdragningsproblem, vilket inte är önskvärt. Som nämnts ovan är pektdator en mer övergripande term. Plattor med olika funktioner bör därför kunna innefattas. Även läsplattor, e-boksläsare eller motsvarande produkter bedöms därför kunna omfattas. En sådan bedömning ligger också i linje med bestämmelsens syfte. Det är mervärdesskattedirektivet som sätter ramen och begreppet pektdator i direktivet bedöms även kunna omfatta läsplattor, e-boksläsare eller motsvarande produkter. Pektdatorer i förslaget bedöms därför omfatta dessa produkter. Förtydligandet som *FAR* efterfrågar om vad som skiljer läsplattor från pektdatorer är därför obehövligt.

Redogörelsen ovan för vad som omfattas av pektdatorer i förslaget bedöms motsvara vad som omfattas av begreppet pektdatorer i artikel 199a.1 h i mervärdesskattedirektivet.

Vad som avses med bärbara datorer finns inte heller definierat i mervärdesskattedirektivet. Bärbar dator definieras i Nationalencyklopedin som lättburen dator försedd med uppladdningsbart batteri för kortare bruk utan tillgång till nätström.

Sveriges advokatsamfund menar att det i promemorian inte finns någon definition av bärbara datorer och har synpunkter på att det även i denna del hänvisas till Nationalencyklopedin.

Bärbara datorer i förslaget omfattar en lättburen dator försedd med uppladdningsbart batteri för kortare bruk utan tillgång till nätström. Bärbara datorer omfattar även t.ex. handdatorer, men inte pektdatorer eller stationära datorer. Bärbara datorer omfattar inte heller datorskärmar, tangentbord eller andra tillbehör som säljs separat.

Beträffande hur flera varor och tjänster ska bedömas när de säljs tillsammans, se under rubriken Ett eller flera tillhandahållanden i avsnitt 5.4.3.

Redogörelsen ovan av vad som omfattas av bärbara datorer i förslaget bedöms motsvara vad som omfattas av begreppet bärbara datorer i artikel 199a.1 h i mervärdesskattedirektivet.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 1 kap. 2 § ML.

5.4.3 Ett tröskelvärde för omvänd skattskyldighet

Regeringens förslag: Reglerna om omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer gäller endast om det totala beskattningsunderlaget vid omsättning av sådana varor överstiger 100 000 kronor i fakturan.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslogs ett tröskelvärde på 50 000 kronor.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* anser att tröskelbeloppet bör begränsas till 50 000 kronor per kund och redovisningsperiod för att undvika att högre belopp delas upp på flera fakturor. Berörda varor bör även faktureras separat från andra varor och tjänster.

Näringslivets Skattedelegation, med instämmande av *Elektronikbranschen*, *Friskolornas riksförbund*, *Företagarna*, *IT & Telekomföretagen*, *Svensk Försäkring*, *Svensk Handel*, *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv*, anser att tröskelvärde är problematiskt och att det valda tröskelbeloppet 50 000 kronor inte är väl avvägt.

FAR anför att det får antas vara förenat med stora kostnader att implementera en tröskel i företagens affärssystem som kan hantera en uppdelning och befärdar att tröskeln ökar den administrativa bördan markant. Alternativa förslag borde därför utvärderas, t.ex. att huvudregeln är att omvänd skattskyldighet gäller för berörda varor oberoende av fakturabelopp.

Några remissinstanser efterfrågar ett klagörande av vad som ska gälla när varor och tjänster säljs tillsammans med varor och tjänster som inte omfattas av omvänd skattskyldighet. Bland dessa kan nämnas *Näringslivets Skattedelegation m.fl.* samt *Telenor Sverige AB*, *Telia Sverige AB*, *Tele2 Sverige AB*, *Hi3G Access AB* och *Telefonaktiebolaget LM Ericsson*, med instämmande av *IT & Telekomföretagen*.

Några remissinstanser, bl.a. *Svenska Bankföreningen*, noterar att en beloppsgräns kan försvåra möjligheten att hantera mervärdesskatten korrekt och kommer medföra en omfattande manuell hantering. Om en beloppsgräns ska införas bör den inte kopplas till den enskilda fakturan utan utformas på ett annat sätt. Det kan vara bättre att införa omvänd skattskyldighet på samtliga varor på samma sätt som gäller för t.ex. byggtjänster.

Även *Sveriges advokatsamfund* noterar att fakturabelopp kan komma att delas upp och anser att tröskelvärdet bör utredas ytterligare liksom alternativet att exkludera detaljister.

Näringslivets Skattedelegation m.fl. tar även upp frågan hur fluktuerande valutakurser ska hanteras.

Regelrådet efterfrågar ett förtydligande om reglerna gäller per faktura eller totalt för flera fakturor per köptillfälle.

Telenor m.fl. anser att tröskelvärdet ska tas bort alternativt att det blir frivilligt att tillämpa även för försäljningar som understiger tröskelvärdet. De påtalar även praktiska problem med ett tröskelvärde, t.ex. hur hantering av avbetalningsköp ska ske eller när kunder vill att en omsättning delas upp på flera fakturor så kostnaderna fördelas per kostnadsställe eller avdelning eller på flera inköpsnummer.

Skälen för regeringens förslag

En tröskel införs för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas

För beskattningsbara personer medför omvänd skattskyldighet att den administrativa hanteringen blir mer komplicerad och kostsam. Det är därför angeläget att överväga olika möjligheter att utforma reglerna så att den administrativa bördan begränsas.

Andra medlemsstater inom EU som har infört omvänd skattskyldighet för de aktuella varorna har utformat reglerna på olika sätt. Till exempel tillämpar Danmark omvänd skattskyldighet vid handel med mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer, dock inte på detaljistens försäljning om den uteslutande eller till övervägande del sker till privata kunder (se Momsloven § 46). Bedömningen om försäljningen uteslutande eller till övervägande del sker till privata kunder görs utifrån verksamhetens samlade omsättning av de berörda varorna. En detaljist omfattas som utgångspunkt inte av den omvända skattskyldigheten om mer än 50 procent av verksamhetens samlade försäljning av dessa varor sker till privata kunder.

Några medlemsstater och Storbritannien tillämpar omvänd skattskyldighet på vissa varor om handeln med dessa överstiger ett visst tröskelvärde. Till exempel tillämpar Tyskland och Rumänien 5 000 euro per order respektive per faktura. Storbritannien tillämpar 5 000 pund (ca 5 900 euro) per faktura. Tjeckien tillämpar 100 000 tjeckiska kronor (ca 3 700 euro) på tillhandahållandet. I Tjeckien är det även möjligt att frivilligt tillämpa omvänd skattskyldighet för transaktioner under tröskelvärdet om det finns skriftligt avtal om detta. Nederländerna tillämpar 10 000 euro per varutyp i en transaktion. Spanien tillämpar 10 000 euro per order.

Utän en tröskel kommer alla inköp av samtliga beskattningsbara personer i Sverige av de berörda varorna att omfattas av omvänd skattskyldighet, vilket *FAR* fört fram som ett alternativ som bör utvärderas. Även *Svenska Bankföreningen* har fört fram liknande synpunkter. *Telenor m.fl.* vill att tröskelvärdet tas bort.

Enligt regeringen är det dock inte önskvärt att alla inköp av samtliga företag ska omfattas av omvänd skattskyldighet. Den administrativa bördan till följd av inköp för låga belopp skulle inte vara proportionerlig. I syfte att färre företag ska omfattas bör en tröskel införas för att omvänd skattskyldighet ska gälla vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Vad *Svenska Bankföreningen* anfört om att en beloppsgräns kan försvåra

möjligheten att hantera mervärdesskatten korrekt medför ingen annan bedömning.

Att göra tröskelvärdet frivilligt som *Telenor m.fl.* fört fram riskerar att leda till ett mer komplicerat regelverk. Tröskeln ska därför inte vara frivillig.

Till skillnad från *Sveriges advokatsamfund* anser regeringen inte att tröskelvärdet eller alternativet att undanta detaljistens försäljning behöver utredas vidare i detta lagstiftningsärende.

Tröskelvärdet kommer att avgöra de praktiska problem som *Telenor m.fl.* påtalar kan uppstå vid t.ex. avbetalningsköp. Beskattningsunderlaget i respektive faktura kommer styra om omvänd skattskyldighet ska gälla, se mer nedan.

Tröskeln kopplas till beskattningsunderlaget i fakturan

Eftersom tillämpningen av omvänd skattskyldighet villkoras av en tröskel behöver det klargöras hur tröskelvärdet ska beräknas. Som huvudregel föreligger faktureringskyldighet för omsättning av varor från en beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person (11 kap. 1 § ML). Ansvaret för att en faktura utfärdas ligger på säljaren. Under vissa förutsättningar får fakturor utfärdas av köparen (11 kap. 4 § ML). En faktura ska bl.a. innehålla uppgifter om beskattningsunderlaget för varje skattesats (11 kap. 8 § 8 ML). När köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, dvs. vid omvänd skattskyldighet, ska fakturan i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna med hänvisning till de omsatta varornas mängd och art (11 kap. 8 a § andra stycket ML). Beskattningsunderlaget är det värde på vilket mervärdesskatt ska tas ut med viss procent (7 kap. 1 § ML). Vid omsättning av begagnade varor finns särskilda regler i 9 a kap. ML om beräkningen av beskattningsunderlaget.

Med hänsyn till att beskattningsunderlag i princip alltid ska beräknas och anges i fakturan bedömer regeringen, tvärt emot *Svenska Bankföreningen*, att det är lämpligt att koppla tröskeln till beskattningsunderlaget i fakturan (fakturatröskeln). Det blir härigenom enklare för säljaren och köparen att avgöra huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte även om det kan medföra omfattande manuell hantering som Svenska Bankföreningen fört fram. Förenklad faktura får utfärdas i vissa fall, men förutsättningarna för detta bör inte kunna uppfyllas i de fall omvänd skattskyldighet ska tillämpas enligt förslaget (jfr 11 kap. 9 § ML).

Näringslivets Skattedelegation m.fl. tar upp frågan hur fluktuerande valutakurser ska behandlas. Regeringen konstaterar att samma regler ska tillämpas såväl vid fastställandet av beskattningsunderlaget som när detta ska anges i fakturan (se 7 kap. 7 a § och 7 b § samt 11 kap. 11 § ML).

Fakturatröskeln gäller för det totala beskattningsunderlaget för de aktuella varorna i fakturan

En annan fråga är huruvida fakturatröskeln ska gälla för beskattningsunderlaget för varje enskild vara som omfattas av bestämmelsen om omvänd skattskyldighet, eller om tröskeln ska gälla det

totala beskattningsunderlaget per faktura för dessa varor. Om tröskeln gäller för varje enskild vara så blir reglerna lättare att kringgå genom att handla med flera olika varor under tröskeln vid samma tillfälle. Fakturaträskeln skulle då behöva vara lägre jämfört med om tröskeln gällde det totala beskattningsunderlaget för varorna i fakturan. Det mest ändamålsenliga bedöms vara att tröskeln ska gälla för det totala beskattningsunderlaget för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer per faktura för en omsättning. Om flera fakturor ställs ut vid ett köptillfälle ska varje enskild faktura bedömas för sig.

Storleken på fakturaträskeln

När det gäller storleken på fakturaträskeln måste en avvägning göras mellan olika intressen. Om tröskeln är hög uppnås inte syftet med omvänd skattskyldighet, dvs. att förhindra mervärdesskattebedrägerier. Om tröskeln är låg kommer den omvända skattskyldigheten omfatta fler transaktioner och företag, vilket ökar den administrativa bördan för företagen.

Mot bakgrund av den administrativa bördan och kostnaden som omvänd skattskyldighet medför bedömer regeringen att fakturaträskeln bör vara högre än vad som föreslogs i promemorian (50 000 kronor). På så sätt omfattas färre transaktioner och företag av regelverket. Fakturaträskeln bör därför bestämmas till 100 000 kronor. Detta innebär i och för sig risk för att, som *Ekobrottsmyndigheten* påpekar, fakturor delas upp på flera för att dessa ska hamna under tröskeln. Denna risk finns dock oavsett vilken beloppsgräns som väljs. Regeringen anser att det nu aktuella beloppet får anses väl avvägt.

Ekobrottsmyndigheten anser även att berörda varor ska faktureras separat från andra varor och tjänster för att systemet ska fungera väl. I denna fråga bedömer regeringen att det är lämpligare att respektive säljare får handlingsutrymme att avgöra om varorna som omfattas ska faktureras separat eller tillsammans med andra varor och tjänster.

Krav på säljaren att kontrollera köparen

Några remissinstanser, bl.a. *Näringslivets Skattedelegation m.fl.* och *Telenor m.fl.*, tar upp frågan om vilka krav som ställs på säljaren att kontrollera köparen för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas.

Som nämns ovan föreligger som huvudregel faktureringskyldighet för omsättning av varor eller tjänster från en beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person (11 kap. 1 § ML). Ansvar för att en faktura utfärdas ligger på säljaren. En faktura ska i vissa fall innehålla uppgift om kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna. Det gäller när kunden är skattskyldig för förvärvet (11 kap. 8 § 4 ML).

Om det är fråga om en omsättning med beskattningsunderlag som överstiger 100 000 kronor, och köparen har ett giltigt registreringsnummer för mervärdesskatt, som ska anges i fakturan, så får det normalt anses vara tillräckligt för att säljaren ska anses ha gjort vad som rimligen kan begäras. Omvänd skattskyldighet kan då tillämpas. En förutsättning är dock att

registreringsnumret tillhör den verkliga köparen samt att varorna omfattas av omvänd skattskyldighet.

Ett eller flera tillhandahållanden

Några remissinstanser, däribland *Näringslivets Skattedelegation m.fl.* och *Telenor m.fl.*, efterfrågar ett klargörande av vad som gäller när varor som omfattas av omvänd skattskyldighet säljs tillsammans med varor och tjänster som omfattas av de vanliga reglerna.

Klargörandet som remissinstanserna efterfrågar aktualiseras när beskattningsunderlaget ska fastställas vid beräkning av tröskelbeloppet. EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen har i flera avgöranden behandlat frågan hur en transaktion som består av flera delar, varav någon eller några delar var för sig skulle kunna omfattas av undantag från skatteplikt eller reducerad skattesats, ska hanteras mervärdesskattemässigt. Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom den 5 juni 2020 i mål nr 1508-19 redogjort för EU-domstolens rättspraxis på följande sätt (p. 15–18). När en transaktion består av flera olika delar och handlingar ska det göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det rör sig två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande och, i sistnämnda fall, om detta tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt eller reducerad skattesats. Det är fråga om ett enda tillhandahållande när en eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person tillhandahåller en kund ska anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet, medan andra delar ska betraktas som en eller flera underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. Dessutom föreligger ett enda tillhandahållande när två eller flera delar har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt. Vid bedömningen ska alla omständigheter kring transaktionen i fråga beaktas i syfte att uttröna vilka delar som är kännetecknande för transaktionen och identifiera de huvudsakliga delarna. Vid bedömningen av vad som är kännetecknande beaktas det ekonomiska syftet med transaktionen och värdet av tillhandahållandet för kunden. Innehållet i ett avtal mellan parterna kan utgöra en viktig indikation vid prövningen och omständigheter som ger uttryck för avtalsparternas intressen, såsom fakturerings- eller prissättningsmetoder, kan beaktas. Den huvudsakliga delen ska bedömas med hänsyn till genomsnittskundens uppfattning och, inom ramen för en helhetsbedömning, mot bakgrund av den kvalitativa – och inte enbart den kvantitativa – betydelsen av de olika delarna.

EU-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis om hur transaktioner som består av olika delar ska bedömas avseende undantag från skatteplikt och reducerad skattesats bör vara vägledande vid bedömningen av beskattningsunderlaget och beräkningen av fakturaträskeln. Det innebär att om flera varor och tjänster tillhandahålls tillsammans och de bedöms utgöra två eller flera tillhandahållanden ska respektive tillhandahållande bedömas för sig. Exempelvis bör en mobiltelefon och ett mobilskal som säljs tillsammans normalt ses som två

fristående tillhandahållanden. Mobiltelefonen ska då ingå i beskattningsunderlaget vid beräkning av tröskelbeloppet men inte mobilskalet.

Om exempelvis en mobiltelefon säljs i ett paket tillsammans med en laddsladd så utgör det ett tillhandahållande där mobiltelefonen utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. Ingen uppdelning ska då ske utan hela tillhandahållandet ska ingå i beskattningsunderlaget vid beräkning av tröskelbeloppet.

Det kan uppstå en situation där en transaktion bestående av flera delar bedöms utgöra ett tillhandahållande när två eller flera delar har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt. Inte heller i denna situation ska uppdelning ske, utan hela tillhandahållandet ska ingå i beskattningsunderlaget vid beräkning av tröskelbeloppet.

Skillnaden mot i dag

Skillnaden mot vad som gäller i dag är att säljaren behöver vara uppmärksam vid beräkningen av beskattningsunderlaget för de berörda varorna. Om beskattningsunderlaget för dessa i fakturan tillsammans överstiger fakturatröskeln ska omvänd skattskyldighet tillämpas. Uppgiften omvänd betalningsskyldighet ska då lämnas i fakturan (11 kap. 8 § 13 ML).

Köparen behöver också vara uppmärksam på hur mycket beskattningsunderlaget uppgår till. Det ska framgå av fakturan. I fakturan ska det även stå omvänd betalningsskyldighet. Köparen ska då räkna ut och redovisa utgående skatt i skattedeklarationen. I den mån avdragsrätt föreligger får köparen även redovisa ingående skatt.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 1 kap. 2 § ML.

5.4.4 Om reglerna har tillämpats på felaktigt sätt

Det kan uppstå en situation där omvänd skattskyldighet har tillämpats trots att det rätteligen är säljaren som är skattskyldig (redovisnings- och betalningsskyldig) för mervärdesskatt. Så kan t.ex. ha skett när varan som omsatts inte är en sådan vara för vilken omvänd skattskyldighet gäller. I denna situation är säljaren fortfarande skattskyldig i förhållande till staten för den utgående skatt som denne rätteligen borde ha fakturerat och tagit ut av köparen med anledning av transaktionen.

För det fall säljaren felaktigt debiterar mervärdesskatt i fakturan trots att förutsättningarna för omvänd skattskyldighet är uppfyllda är detta belopp inte avdragsgillt för köparen. Av 8 kap. 2 § första stycket ML följer att mervärdesskatt som tagits ut utan lagstöd 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 § ML). 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 (8 kap. 2 § andra stycket ML). 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 under förutsättning att kreditnota utfärdats (13 kap. 28 § ML).

5.5 Återbetalning av ingående skatt

Regeringens förslag: En säljare som ska tillämpa omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna reglerna om omvänd skattskyldighet innebär att en beskattningsbar person som omsätter mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer 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 med avseende på förvärv eller import som hänför sig till omsättningen. För avdragsrätt krävs nämligen att den ingående skatten hänför sig till förvärv eller import i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML). Genom förslaget om omvänd skattskyldighet kommer förvärvaren, och inte den som omsätter varorna, att bli skattskyldig. Av detta skäl finns det behov av regler om rätt till återbetalning av ingående skatt för den som omsätter de aktuella varorna. Detta krävs för att den ingående skatten inte ska bli en faktisk skattebelastning för den som omsätter varorna.

I 10 kap. 1 § andra stycket ML finns regler om rätt till återbetalning av ingående skatt till utländska beskattningsbara personer vid omvänd skattskyldighet. En utländsk beskattningsbar person har enligt denna bestämmelse rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren ska vara skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b eller 4 c om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §. Bestämmelsen i 10 kap. 1 § andra stycket ML bör utvidgas till att också omfatta tillämpningen av omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer.

Vidare finns i 10 kap. 11 e § ML bestämmelser om rätt till återbetalning även för andra än utländska beskattningsbara personer i vissa fall vid omvänd skattskyldighet. Enligt denna bestämmelse har andra än utländska beskattningsbara personer 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 a, 4 b, 4 d eller 4 e om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §. Bestämmelsen i 10 kap. 11 e § ML bör utvidgas till att också omfatta tillämpningen av omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer.

Andra än utländska beskattningsbara personer som i dag har avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till en omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer kommer således i stället att få en rätt till återbetalning av ingående skatt. En ansökan om återbetalning ska göras i samma form som föreskrivs för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. i en mervärdesskattedeklaration (19 kap. 34 och 35 §§ ML).

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 10 kap. 1 och 11 e §§ ML.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna träder i kraft den 1 april 2021. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Därutöver görs vissa författningstekniska ändringar.

Promemorians förslag överensstämmer inte med regeringens. I promemorian föreslogs att lagändringarna skulle träda i kraft den 1 januari 2021.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* anser att förslaget bör genomföras så skyndsamt som möjligt.

Regelrådet anser att beskrivningen av om särskild hänsyn behöver tas till tidpunkt för ikraftträdande är godtagbar.

FAR befarar att det kommer att vara svårt för företagen att anpassa sina system och rutiner i tid.

Näringslivets Skattedelegation, med instämmande av *Elektronikbranschen*, *Friskolornas riksförbund*, *Företagarna*, *IT & Telekomföretagen*, *Svensk Försäkring*, *Svensk Handel*, *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv*, samt *Telenor Sverige AB*, *Telia Sverige AB*, *Tele2 Sverige AB*, *Hi3G Access AB* och *Telefonaktiebolaget LM Ericsson*, anser att förslagets ikraftträdandedatum är orealistiskt och anför att företag i normala fall kan behöva ett års framförhållning för att få it-system som kan hantera förändringar av mervärdesskatten.

Skälen för regeringens förslag: Det pågår omfattande mervärdesskattebedrägerier vid handeln med mobiltelefoner och VoIP-tjänster som leder till betydande skattebortfall. Det är därför angeläget att regler som hindrar bedrägerierna införs så snart som möjligt. Regeringen anser emellertid, i likhet med remissinstanserna, att en senareläggning behövs för att underlätta den administrativa övergången. Den 1 april 2021 bedöms som en lämplig tidpunkt för att bestämmelserna ska träda i kraft så fort som möjligt och samtidigt ge företag mer tid för att anpassa sina it- och affärsredovisningssystem.

Äldre bestämmelser gäller fortfarande för 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 § ML som huvudregel när varorna har levererats.

Propositionen Ändrade mervärdesskatteregler vid e-handel mellan företag och konsumenter (prop. 2019/20:122) innehåller förslag till ändringar i 1 kap. 2 § ML som ska träda i kraft den 1 januari 2021. Enligt tillgänglig information kommer ikraftträdandet att ändras till den 1 juli 2021. I detta förslag behöver författningstekniska ändringar därför göras med anledning av de ändringar av samma paragraf som föreslås i den propositionen, se avsnitt 2.2.

7 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för effekter av omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer, som ska gälla omsättningar som överstiger fakturaträskeln 100 000 kronor. Effekterna redogörs för i den omfattning som bedöms lämpligt och möjligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

7.1 Syfte, alternativa lösningar och förslaget förenlighet med EU-rätten

Mervärdesskatten är konstruerad så att varje led av produktions- och distributionskedjan betalar in mervärdesskatt till staten på det mervärde som tillförts i ledet. Det åstadkoms genom att varje led i en sådan kedja utgörs av en beskattningsbar person som får dra av den mervärdesskatt som denne betalt till tidigare led (den ingående skatten) från mervärdesskatten på den egna omsättningen (den utgående skatten). Den beskattningsbara personen betalar således in mellanskillnaden av utgående och ingående skatt för en viss redovisningsperiod. Den verkliga skattebördan skjuts framåt tills den träffar den slutlige konsumenten.

Förslaget med omvänd skattskyldighet vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer innebär att varje led av beskattningsbar person i stället redovisar föregående leds utgående skatt och sin egen ingående skatt (men däremot inte den utgående skatten på den egna försäljningen till annan beskattningsbar person). I praktiken innebär det att mervärdesskatt varken betalas in eller ut från staten. I stället sker skatteinbetalningen till staten i normalfallet när varan säljs till någon senare i försäljningskedjan som inte har avdragsrätt, såsom t.ex. privatpersoner eller företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet.

Omvänd skattskyldighet innebär således att inga mervärdesskattbetalningar sker i mellanliggande led i produktions- och distributionskedjan. Därmed blir det inte längre möjligt att genomföra den typ av bedrägerier som förslaget i denna lagrådsremiss syftar till att förhindra.

Regelrådet anser att promemorians beskrivning av alternativa lösningar och effekter av om någon reglering inte kommer till stånd är godtagbar. Effekter av om någon reglering inte kommer till stånd går enligt *Regelrådet* att förstå av promemorians beskrivning av bakgrund och syfte med förslaget. *Regelrådet* anser vidare att promemorians beskrivning av förslagets överensstämmelse med EU-rätten är godtagbar.

Näringslivets Skattedelegation (med instämmande av *Elektronikbranschen, Friskolornas riksförbund, Företagarna, IT & Telekomföretagen, Svensk Försäkring, Svensk Handel, Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv*) stödjer kampen mot mervärdesskattebedrägerier, men ifrågasätter den valda metoden.

FAR och *Näringslivets Skattedelegation m.fl.* anser att det bör undersökas om en utökad eller förbättrad skattekontroll kan ge samma eller bättre utfall till en lägre sammanlagd kostnad.

Näringslivets Regelnämnd saknar en analys av alternativa lösningar.

Det är enligt Skatteverket mycket svårt att i kontrollen hinna fånga upp inblandade företag innan bedrägerierna genomförs. Skatteverket anser att införande av omvänd skattskyldighet i dessa fall är nödvändigt för att effektivt kunna förhindra denna typ av bedrägerier. Något alternativ till omvänd skattskyldighet kan Skatteverket inte se.

Den nya formen av mervärdesskattebedrägerier sker på sådant sätt att det enligt regeringens bedömning inte finns några alternativa lösningar som är verkningsfulla mot den aktuella typen av bedrägerier.

Ändringen görs med stöd av mervärdesskattedirektivet som ger en möjlighet att använda omvänd skattskyldighet. Förslaget är därför förenligt med EU-rätten.

7.2 Offentligfinansiella effekter

Förslaget bedöms ge upphov till en positiv offentligfinansiell effekt genom minskade mervärdesskattebedrägerier. Att kvantitativt bedöma storleken på denna effekt är dock mycket svårt.

I den remitterade promemorian gjordes en sammantagen men försiktig bedömning att statens skatteintäkter skulle öka med i storleksordningen 0,5 miljarder kronor 2021 om omvänd skattskyldighet införs. Denna uppskattning gjordes utifrån information från Skatteverket om att skatteförlusterna till följd av den nya formen av mervärdesskattebedrägerier under en period av 20 månader (1 april 2018–30 november 2019), beräknats uppgå till åtminstone 1,25 miljarder kronor samt att en del av mervärdesskattebedrägerierna kommer fortgå eller flytta till andra varor och tjänster.

Flera remissinstanser, bl.a. *FAR, Näringslivets Skattedelegation*, med instämmande av *Elektronikbranschen, Friskolornas riksförbund, Företagarna, IT & Telekomföretagen, Svensk Försäkring, Svensk Handel,*

Svenska Bankföreningen och *Svenskt Näringsliv*, och *Sveriges advokatsamfund* har synpunkter på att det inte finns någon redogörelse för hur de uppskattade skatteförlusterna har beräknats.

Skatteverkets beräkning har gjorts utifrån pågående utredningar. Mervärdesskattebedrägerierna utgörs av ett avancerat upplägg med konstruerade transaktioner för att få pengar utbetalda av staten. Det ligger i sakens natur att det inte är lämpligt att i detalj redogöra för hur den nya formen av bedrägerier går till.

Efter remitteringen av promemorian har Skatteverket kommit in med nya uppdaterade beräkningar som visar att skatteförlusterna till följd av den nya formen av mervärdesskattebedrägerier uppgår till åtminstone 3,3 miljarder kronor för en period om totalt 23 månader (1 juni 2018–30 april 2020). Det finns ingen sammanställd information av de totala skatteförlusterna som uppstår till följd av mervärdesskattebedrägerier som består i att säljaren underlåter att betala in mervärdesskatten till staten.

Efter remitteringen har förslaget justerats i vissa avseenden. Tre justeringar kan komma att påverka den offentligfinansiella effekten. Telekommunikationstjänster tas bort från tillämpningsområdet, dvs. omsättning av dessa tjänster omfattas inte av omvänd skattskyldighet. Beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt ska inte heller omfattas av omvänd skattskyldighet om registrerings-skyldigheten för den som förvärvar varan endast är en konsekvens av omsättningen av mobiltelefoner eller andra varor som omvänd skattskyldighet ska tillämpas på. Det medför att färre beskattningsbara personer omfattas av förslaget. Vidare har fakturaträskeln höjts från 50 000 kronor till 100 000 kronor för att minska antalet transaktioner som berörs. En högre fakturaträskel innebär att möjligheten till mervärdesskattebedrägerier blir något större än vid det remitterade förslaget.

En sammantagen bedömning, utifrån de nya uppdaterade beräkningarna från Skatteverket, med hänsyn taget till de justeringar av förslaget som gjorts och mot bakgrund av att en viss mängd av mervärdesskattebedrägerierna bedöms fortgå eller flytta till andra varor och tjänster, är att förslaget medför en positiv offentligfinansiell effekt på i storleksordningen 1 miljard kronor per år. Eftersom lagändringarna träder i kraft den 1 april 2021 uppgår den offentligfinansiella effekten 2021 till i storleksordningen 0,75 miljarder kronor och därefter till 1 miljard kronor årligen.

Näringslivets Skattedelegation m.fl. påpekar att det inte framgår hur regeringen har beräknat den sammantagna offentligfinansiella effekten. Vidare anför de att anledningen till att den offentligfinansiella effekten inte bedöms öka i motsvarande mån som de nu aktuella bedrägerierna bedöms minska är att regeringen räknar med att bedrägerierna flyttar och fortsätter ske med andra varor och tjänster. De menar därigenom att omvänd beskattning inte är träffsäkert, utan drabbar miljontals beskattningsbara personer samtidigt som problemet kvarstår.

Beräkningen av de ökade skatteintäkterna i storleksordningen 1 miljard kronor årligen har gjorts på motsvarande sätt som beräkningen i den remitterade promemorian av de ökade skatteintäkterna på 0,5 miljarder kronor årligen. Dels antas att skatteförlusterna på 3,3 miljarder kronor sker jämt fördelat över de 23 månaderna och dels antas att en tredjedel av

mervärdesskattebedrägerierna kommer fortsätta uppstå på annat håll trots att den omvända skattskyldigheten införs. Det innebär ökade skatteintäkter till staten med cirka 1,15 miljarder kronor årligen. Det saknas utvärderingar från andra EU-länder som visar hur mycket mervärdesskattebedrägerierna har minskat till följd av den omvända skattskyldigheten. Det saknas också andra uppgifter som kan ge vägledning kring hur mycket av mervärdesskattebedrägerierna som flyttar till andra varor och tjänster. Regeringens bedömning är dock att när det blir färre varor som har de egenskaper som är fördelaktiga för att genomföra dessa mervärdesskattebedrägerier minskar också möjligheten att genomföra bedrägerierna. Finns det färre varor att genomföra dessa mervärdesskattebedrägerier med blir det också lättare för Skatteverket att kontrollera och motverka denna typ av mervärdesskattebedrägerier. Vid beräkningen av de ökade skatteintäkterna till staten tas slutligen hänsyn till hur de justeringar som skett av förslaget efter remittering kan komma att påverka storleken på mervärdesskattebedrägerierna. Den sammantagna bedömningen blir därmed att skatteintäkterna ökar med i storleksordningen 1 miljard kronor årligen.

I den mån företagens vinster minskar till följd av ökade administrativa kostnader (se vidare nedan), kan även vissa indirekta effekter uppstå i form av lägre bolagsskatteintäkter. Som nämnts ovan innebär vidare omvänd skattskyldighet att skattebetalningen till staten sker först när varan säljs till någon som inte har avdragsrätt för ingående skatt, såsom privatpersoner, företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet eller vid omsättningar som understiger 100 000 kronor. Det innebär att skattebetalningen till staten senareläggs. Denna senareläggning ger upphov till ett upplåningsbehov och därmed en räntekostnad för staten. Denna negativa offentligfinansiella effekt bedöms dock vara försumbar i förhållande till de positiva offentligfinansiella effekter som uppstår genom de minskade mervärdesskattebedrägerier som förslaget bedöms medföra.

7.3 Effekter för företagen

Omvänd skattskyldighet medför en ökad administrativ börda för berörda företag. Företagen måste anpassa sig till och följa de nya reglerna, som avviker från mervärdesskattesystemets normala struktur. Det är svårt att med säkerhet beräkna storleken av de administrativa kostnaderna men eftersom alla företag som är registrerade till mervärdesskatt kan påverkas av förslaget innebär det sammantaget höga administrativa kostnader. I den remitterade promemorian kvantifierades inte de ökade administrativa kostnaderna, då underlag för att göra en tillförlitlig sådan beräkning inte finns tillgängligt. Flera remissinstanser efterfrågar dock en utförligare redogörelse och en kvantifiering av de ökade administrativa kostnaderna.

Regelrådet efterfrågar storleken på tidsåtgången för att implementera det nya regelverket i företagens rutiner och system samt hur lång tid det tar för företagen att rätta fel som uppstår kopplat till det nya regelverket.

Telenor Sverige AB, Telia Sverige AB, Tele2 Sverige AB, Hi3G Access AB och Telefonaktiebolaget LM Ericsson, med instämmande av *IT & Telekomföretagen*, ser betydande brister i konsekvensanalysen och

menar att de administrativa kostnaderna kommer att bli betydande för det fall omvänd beskattning införs i enlighet med promemorian. De framför även att det är svårt att sätta en exakt siffra på vad det skulle kosta att implementera ett systembaserat stöd för omvänd skattskyldighet eftersom det finns en hel del frågetecken som promemorian inte besvarar.

Näringslivets Skattedelegation, med instämmande av *Elektronikbranschen*, *Friskolornas riksförbund*, *Företagarna*, *IT & Telekomföretagen*, *Svensk Försäkring*, *Svensk Handel*, *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv*, påpekar också att den administrativa kostnaden varken kvantifieras eller problematiseras i promemorian.

Näringslivets Regelnämnd påpekar att olika typer av kostnader som kan uppstå inte redovisas i promemorian. Vidare anförs att omvänd skattskyldighet är ett nytt fenomen för många företag.

Remissinstanserna har även pekat på svårigheterna med att implementera reglerna i it- och affärsredovisningssystemen.

FAR framför att det sammantaget finns mycket som talar för att företagens kostnader för att efterleva det nya regelverket inte kommer vara effektivt eller stå i proportion till de ökade skatteintäkterna. De gör ett räkneexempel där de antar att om den administrativa bördan ökar med 500 kronor per företag, totalt berörs 1,5 miljoner företag, ger det en ökad administrativ börda på 0,75 miljarder kronor vilket överskrider den offentligfinansiella effekten på 0,5 miljarder kronor.

Näringslivets Regelnämnd påpekar att det föreslagna alternativet för att beivra aktuell brottslighet får anses vara ett mycket samhällsekonomiskt kostsamt sätt att stävja aktuell form av brottslighet. Kostnaderna står inte i relation till skatteintäkter som skulle kunna genereras. De framför även att regeringen måste förhålla sig till proportionalitetsprincipen.

Näringslivets Skattedelegation m.fl. menar att det inte är visat att nyttan av förändringarna som föreslås uppväger kostnaderna och övriga effekter för företagen.

Friskolornas riksförbund ifrågasätter också förslaget proportionalitet. Även *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget och framför att promemorian inte på ett övertygande sätt visar att de uppenbara nackdelarna överväger de påstådda fördelarna.

Telenor Sverige AB, *Telia Sverige AB*, *Tele2 Sverige AB*, *Hi3G Access AB* och *Telefonaktiebolaget LM Ericsson* (med instämmande av *IT & Telekomföretagen*) undrar om åtgärderna är rimliga och kommer ge en tillräckligt gynnsam effekt.

Nedan utvecklas resonemanget om företagens administrativa kostnader. Det bör dock betonas att det fortfarande är mycket svårt att på ett tillförlitligt sätt beräkna företagens administrativa kostnader till följd av förslaget.

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).

Näringslivets Skattedelegation m.fl. beräknar i sitt remissvar kostnaderna för näringslivet till 8 miljarder kronor per år (5 500 kronor i ökad administrativ kostnad*1,45 miljoner företag= 8 miljarder kronor) och ställer denna i relation till den offentligfinansiella effekten på 0,5 miljarder kronor per år. Beloppet 8 miljarder kronor, som alltså utgår från de administrativa kostnaderna för omvänd skattskyldighet i byggbranschen applicerat på i princip samtliga företag, bedöms dock vara alltför högt. Dels eftersom avsevärt färre företag än 1,45 miljoner bedöms beröras av förslaget, dels eftersom den administrativa bördan för det typiska företaget som berörs bedöms vara lägre än 5 500 kronor per företag och år. För vissa företag, i synnerhet de som säljer de berörda produkterna, kan kostnaden visserligen vara högre än så. För de allra flesta företag, i synnerhet de som köper in de berörda produkterna, bedöms dock den administrativa kostnaden vara betydligt lägre än 5 500 kronor per år.

För att få en uppfattning om hur omfattande den föreslagna regeländringen är efterfrågar *Regelrådet* hur många omsättningar som omfattas av den omvända skattskyldigheten. Regeringen instämmer i att sådant underlag hade varit önskvärt för att närmare kvantifiera företagens administrativa börda. Sådant underlag finns dock inte att tillgå. Vidare saknas fullständiga underlag vad gäller antalet företag som berörs av förslaget och storleken på den administrativa kostnaden för olika typer av företag.

Både företag som omsätter de berörda varorna och företag som köper in varorna till sin verksamhet berörs av förslaget. Det innebär i praktiken att majoriteten av alla företag i Sverige skulle kunna beröras mer eller mindre av förslaget. Störst ökad administrativ kostnad bedöms företag som säljer de berörda varorna och befinner sig i den berörda branschen få. Företag som enbart köper in de berörda varorna bedöms få en mindre ökning av sina administrativa kostnader. Nedan utvecklas resonemangen om företagens administrativa kostnader för dels säljande företag, dels köpande företag. Trots bristande underlag och stor osäkerhet görs även försök till kvantifiering av antalet företag som berörs och den ökade administrativa bördan.

7.3.1 Säljande företag

De företag som befinner sig i den berörda branschen och säljer de aktuella varorna behöver veta om köparen är en beskattningsbar person som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt. Säljaren behöver också veta om varan som säljs omfattas av omvänd skattskyldighet. Här kan gränsdragningsproblem uppstå, vilka på sikt kan antas minska om företaget vanligtvis omsätter liknande varor. Den administrativa kostnaden för dessa företag kan framför allt antas öka vid införandet av de nya reglerna då de behöver ställa om sina redovisningsrutiner. Baserat på SCB:s statistikdatabas över företag uppdelade på olika verksamhetsområden (SNI-koder) bedöms att omkring 7 000 företag bedriver sådan verksamhet där de omsätter de berörda varorna.

Av dessa 7 000 företag är det omkring 2 000 företag som befinner sig i detaljistledet och bedriver butikshandel. Detaljisterna behöver vid varje försäljning ta reda på om köparen är en privatperson, och ta ut mervärdesskatt, eller om köparen är en beskattningsbar person som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt, och inte ta ut mervärdesskatt. Den föreslagna fakturatröskeln på 100 000 kronor per faktura bedöms underlätta för dessa företag då de upp till detta fakturabelopp inte behöver ta reda på kundens status utan kan ta ut mervärdesskatt på försäljningen oavsett kund.

Regelrådet efterfrågar storleken på de företag som behöver hantera den föreslagna regeländringen i sin verksamhet dagligen.

Av de 7 000 företagen i tele- och kommunikationsbranschen visar uppgifter från Skatteverket avseende år 2018 att 84 procent var mikroföretag (med 0–9 anställda), 11 procent var småföretag (10–49 anställda), 3 procent var medelstora företag (50–199 anställda) och 2 procent var stora företag (200 och uppåt anställda). Detta kan jämföras med totalen av företag i Sverige där omkring 96 procent är mikroföretag, 3 procent är småföretag och resten medelstora och stora företag.

Regelrådet saknar en beskrivning av om särskilda hänsyn har kunnat tas till små företag i den direkt berörda branschen data- och telekommunikation.

Den föreslagna fakturatröskeln som efter remissinstansernas synpunkter har dubblerats från 50 000 kronor till 100 000 kronor innebär att omvänd skattskyldighet kommer behöva tillämpas på färre fakturor. Förslaget har även ändrats så att omvänd skattskyldighet inte ska tillämpas på tele- och kommunikationstjänster. Det underlättar för samtliga berörda företag, men kan vara särskilt betydelsefullt för många mindre företag.

Regelrådet efterfrågar en utförligare beskrivning av möjligt krångel kopplat till det nya regelverket som kan påverka företagen i deras verksamhet. *Regelrådet* finner vidare att beskrivningen av andra kostnader och om företagen behöver vidta förändringar i sin verksamhet är bristfällig. *Näringslivets Regelnämnd* framför att komplexiteten som tillkommer med förslaget sannolikt kräver betydande inköp av extern hjälp.

Regeringen instämmer i att förslaget innebär ökade administrativa kostnader för företagen, i synnerhet de företag som säljer de berörda varorna. Företagen kommer påverkas olika beroende på hur de hanterar sin bokföring och fakturering. Mikroföretag och småföretag saknar ofta egna affärssystem för att hantera bokföring och fakturering. De köper i stället ofta in hjälp med bokföring. Således har de inga egna större redovisningssystem eller affärssystem som behöver uppdateras vid ett införande av den omvända skattskyldigheten, men kan däremot möta ökade priser för dessa typer av tjänster. Vid fakturering kan de också behöva hantera den omvända skattskyldigheten manuellt.

Större företag har ofta egna affärssystem som behöver uppdateras vid ett införande av en omvänd skattskyldighet. Således möter de högre administrativa kostnader vid införandet av den omvända skattskyldigheten. När sedan en stor del av administrationen har automatiserats bör omställningskostnaderna sjunka. Utifrån uppgifter från Skatteverket rör det sig om omkring 300 företag som utgör de allra största inom branschen och som bör möta större ökade administrativa kostnader vid

införandet. Utifrån remissynpunkterna framgår det dock att en viss manuell hantering sannolikt även kommer krävas löpande då den förslagna omvända skattskyldigheten troligtvis inte kommer vara möjlig att fullt ut automatisera i affärssystemen.

Regeringen kan konstatera att både småföretag och större företag redan i dag hanterar omvänd skattskyldighet vid exempelvis inköp från andra EU-länder och vid den omvända skattskyldigheten för byggtjänster. De hanterar även specialregler i form av försäljning av varor och tjänster med olika skattesatser. Samtidigt har även flera andra EU-länder infört omvänd skattskyldighet på berörda varor i kombination med någon form av beloppströskel.

Två år efter införandet av den omvända skattskyldigheten för byggtjänster utvärderade Tillväxtverket tidsåtgången för företag i byggbranschen som framför allt säljer och hanterar den omvända skattskyldigheten för byggtjänster. Utvärderingen visar att ett av de allra största bolagen med fler än 50 anställda ägnade 11,8 timmar per månad för att hantera den omvända skattskyldigheten, de mellanstora företagen med 10–49 anställda ägnade 0,9 timmar per månad och företagen med 0–9 anställda ägnade 1,8 timmar per månad. Att tiden uppgår till så mycket som 11,8 timmar för det största företaget förklarar Tillväxtverket med att de framför allt har många nya kunder de måste bedöma status på. Det bör även noteras att uppskattningen bygger på endast en observation.

Den närmaste uppskattningen över tidsåtgången för att hantera den omvända skattskyldigheten för mobiltelefoner etc. är den som finns över tidsåtgången att hantera den omvända skattskyldigheten för byggtjänster. Det nu aktuella förslaget skiljer sig dock från den omvända skattskyldigheten inom byggbranschen, framför allt genom att det omfattar fler och mindre transaktioner samt genom fakturatröskeln. Det bör innebära en något större ökad administrativ kostnad för företagen i den berörda branschen. Fakturatröskeln bedöms dock underlätta i så måtto att den tar bort en stor mängd mindre försäljningar från den omvända skattskyldigheten. Den absoluta majoriteten av företagen i den berörda branschen är mikroföretag och därmed bör den genomsnittliga tidsåtgången framför allt motsvara tidsåtgången för de minsta företagen. Vid ett antagande att samtliga företag i den berörda branschen i genomsnitt per månad ägnar omkring 2 timmar åt att hantera den omvända skattskyldigheten för mervärdesskatt på berörda varor till en kostnad på 500 kronor per timme uppgår den ökade administrativa kostnaden för dessa företag till i storleksordningen drygt 80 miljoner kronor per år ($2 \cdot 12 \cdot 500 \cdot 7\,000$).

I Tillväxtverkets utvärdering av de ökade administrativa kostnaderna av införandet av omvänd skattskyldighet för byggtjänster uppmättes de administrativa kostnaderna för införandeåret till ungefär dubbelt så höga som året därefter. Enligt Tillväxtverket beror införandeårets stora kostnad främst på bedömningar av förvärvarens status som framför allt aktualiseras när nya kunder ska granskas. En annan tidskrävande uppgift, enligt Tillväxtverket, var att avgöra om en tjänst var en byggtjänst eller inte. Vid ett antagande att den förslagna omvända skattskyldigheten innebär samma problematik införandeåret för berörda säljande företag är en rimlig uppskattning att de administrativa kostnaderna ökar vid införandeåret med omkring det dubbla, dvs. knappt 170 miljoner kronor.

7.3.2 Köpande företag

De företag som köper in de berörda varorna till sin egen verksamhet får ökade administrativa kostnader då de behöver ta ställning till huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas på deras inköp. Vid inköp av en vara som omvänd skattskyldighet tillämpas på ska det framgå av fakturan att omvänd skattskyldighet tillämpas. Den ökade administrativa bördan mildras även av att beskattningsunderlaget framgår i fakturan och vid en omsättning som understiger fakturatröskeln 100 000 kronor ska omvänd skattskyldighet inte tillämpas.

Den totala populationen av företag uppgick 2017 till 1,45 miljoner, enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner 2020. Efter remittering har förslaget justerats på så sätt att företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet, och därför inte är registrerade till mervärdesskatt, inte ska omfattas endast som en konsekvens av ett förvärv av t.ex. mobiltelefoner till den egna verksamheten. Hos Skatteverket var omkring 1,1 miljoner företag registrerade till mervärdesskatt i december 2019. Det totala antalet företag som påverkas av förslaget är således 1,1 miljoner företag, vilket är utgångspunkten för beräkning av den ökade administrativa bördan nedan.

Regelrådet efterfrågar en utförligare beskrivning av hur konkurrensförhållanden kan påverkas för företag av exempelvis olika storlek eller förutsättningar att följa det nya regelverket.

Den föreslagna fakturatröskeln bedöms medföra att den övervägande delen av de köpande företagen troligtvis inte kommer att göra några inköp som omfattas av omvänd skattskyldighet. En fakturatröskel på 100 000 kronor innebär att det går att köpa omkring 8 mobiltelefoner eller 20 surfplattor innan det blir aktuellt att tillämpa omvänd skattskyldighet på köpet. Det innebär att de allra minsta företagen med 0 anställda, s.k. enskilda näringsidkare, som utgör 72 procent av alla företag, troligtvis inte kommer genomföra några köp som överstiger fakturatröskeln. De påverkas därmed inte nämnvärt av förslaget. En viss del av de resterande mikroföretagen med 1–9 anställda, som utgör 24 procent av alla företag (omkring 280 000 företag), kan också förväntas genomföra köp som inte överstiger fakturatröskeln.

Det saknas information kring tidsåtgången för de köpande företagen att hantera den omvända skattskyldigheten för berörda varor. Vid ett antagande att tre fjärdedelar av mikroföretagen årligen genomför ungefär ett inköp med omvänd skattskyldighet och att det tar ungefär en timme att administrera den omvända skattskyldigheten till en kostnad på 500 kronor per timme uppgår den ökade administrativa kostnaden för dessa företag till omkring 110 miljoner kronor per år. Vidare finns det omkring 35 000 småföretag med 10–50 anställda. Vid ett antagande att dessa årligen i genomsnitt genomför två inköp av de berörda varorna som överstiger fakturatröskeln och att tidsåtgången uppgår till en timme per inköp till en kostnad på 500 kronor per timme uppgår den ökade administrativa kostnaden för dessa företag till 35 miljoner kronor. Slutligen finns det omkring 6 000 företag med över 50 anställda. Dessa företag kan oftare förväntas köpa de berörda varorna till ett pris som överstiger fakturatröskeln. Vid ett antagande att de i genomsnitt gör omkring nio inköp per år av de berörda varorna och att det tar ungefär en timme att

administrera varje inköp till en kostnad på 500 kronor per timme så uppgår den ökade administrativa bördan för dessa företag till omkring knappt 30 miljoner kronor.

Utifrån dessa uppskattningar påverkas omkring 300 000 företag som köper in de berörda varorna till sin verksamhet av förslaget och deras sammantagna administrativa kostnad bedöms till drygt 170 miljoner kronor.

Initialt kan kostnaderna vara högre än så även för de köpande företagen. Utifrån Tillväxtverkets utvärdering av de ökade administrativa kostnaderna för säljande företag av införandet av omvänd skattskyldighet för byggtjänster, som nämns under avsnitt 7.3.1, uppmättes de administrativa kostnaderna för införandeåret till ungefär dubbelt så höga som året därefter. Ett rimligt antagande kan vara att mikroföretag och småföretag som sällan köper in mobiltelefoner etc. bör möta ungefär samma administrativa börda vid varje inköp då de sker så sällan. De större företagen som köper in de berörda varorna mer ofta kan däremot antas möta högre administrativa kostnader införandeåret då de behöver avgöra vilka varor den omvända skattskyldigheten ska tillämpas på. Vid ett antagande att den omvända skattskyldigheten för berörda varor innebär samma problematik införandeåret för de större köpande företagen som den omvända skattskyldigheten innebär för säljande företag av byggtjänster innebär det att den administrativa bördan införandeåret ökar med det dubbla för företag med mer än 50 anställda, dvs. med drygt 50 miljoner kronor i stället för knappt 30. Initialt kan således de administrativa kostnaderna för köpande företag antas öka med omkring 200 miljoner kronor (110+35+50).

7.3.3 Likviditetseffekter

Mervärdesskattesystemet medför vissa likviditetseffekter för företagen. Vid omvänd skattskyldighet uppstår positiva likviditetseffekter för köparna, eftersom dessa slipper att betala ett skattebelopp till säljaren och sedan vänta på att avdragsrätt inträder. För vissa säljare blir likviditetseffekten negativ, då de inte längre får tillgång till ett skattebelopp som dessa kan disponera innan utgående skatt ska betalas in till staten. Ett och samma företag kan uppträda både i rollen som köpare och säljare av de berörda varorna. Huruvida likviditetseffekterna totalt sett blir negativa eller positiva för det enskilda företaget beror på hur deras verksamhet ser ut. Ett företag som köper och säljer de berörda varorna under sådana omständigheter att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid inköp men inte vid försäljning erhåller positiva likviditetseffekter. Detta är typiskt sett företag i slutet av försäljningskedjan. Ett företag som endast säljer de berörda varorna eller tjänsterna till andra företag där omvänd skattskyldighet tillämpas på försäljningen påverkas däremot negativt i likviditetshänseende jämfört med om de nuvarande reglerna tillämpas.

Sammantaget erhåller företagen som köper och säljer de berörda varorna positiva likviditetseffekter motsvarande den negativa likviditetseffekt som staten erhåller, se vidare avsnitt 7.2.

7.3.4 Sammantagen bedömning

Sammantaget, för både de säljande företagen (i branschen) och företagen som köper in de berörda varorna till sin egen verksamhet, uppskattas den administrativa bördan öka med i storleksordningen omkring 250 miljoner kronor per år (drygt 80 miljoner kronor för säljande företag och knappt 170 miljoner kronor för köpande företag). Införandeåret kan den administrativa bördan förväntas öka med i storleksordningen 370 miljoner kronor (knappt 170 för säljande företag och omkring 200 för köpande företag). Sammantaget uppskattas grovt att drygt 300 000 företag påverkas av förslaget.

Utifrån synpunkter som framförts av *Telenor m.fl.*, *Näringslivets Skattedelegation m.fl.* och *Näringslivets Regelnämnd* om hur komplicerat det är att automatisera affärssystemen utifrån särregler är det möjligt att de administrativa kostnaderna för förslaget blir ännu något högre under införandeåret.

Regeringen kan således konstatera att förslaget medför relativt höga administrativa kostnader för berörda företag. Samtidigt bedöms mervärdesskattebedrägerierna orsaka mycket stora skatteförluster och alternativa lösningar för att komma tillrätta med bedrägerierna bedöms inte finnas. Genom förslaget bedöms skatteintäkter öka med i storleksordningen 1 miljard kronor, vilket överskrider både den uppskattade administrativa kostnaden införandeåret på omkring 370 miljoner kronor och den löpande ökade administrativa kostnaden på i storleksordningen 250 miljoner kronor.

7.4 Effekter på priser

I den mån förslaget motverkar skattefusk inom den berörda branschen och de fuskande företagen har valt att hålla nere sina priser till följd av den ökade förtjänsten av mervärdesskattebedrägerierna, kan priserna mot slutkonsumenter såsom privatpersoner komma att öka något. Denna prisökning bedöms dock vara försumbar.

7.5 Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget innebär en förändring av regelverket om vem som är skyldig att betala mervärdesskatt för vissa varor. För Skatteverket tillkommer kostnader, bl.a. för särskilda informationsinsatser, anpassningar av IT-system och för att kontrollera efterlevnaden av de nya reglerna.

Skatteverket bedömer att kostnader för extern och intern information beräknas till en engångskostnad på 354 000 kronor och för ändring av kontrollpaketet till en engångskostnad på 173 000 kronor. Skatteverket bedömer vidare att de ökade kostnaderna som förslaget medför ryms inom befintliga ekonomiska ramar. Förslaget innebär samtidigt att kontrollresurser inom Skatteverket kan användas till andra områden.

Skatteverkets merkostnader till följd av förslaget ryms därmed inom myndighetens befintliga ramar.

Regelrådet anser att beskrivningen av om det finns behov av speciella informationsinsatser är godtagbar.

Näringslivets Skattedelegation, med instämmande av *Elektronikbranschen*, *Friskolornas riksförbund*, *Företagarna*, *IT & Telekomföretagen*, *Svensk Försäkring*, *Svensk Handel*, *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv*, förväntar att förslaget leder till ett ökat antal processer, vilket kommer belasta Skatteverket och förvaltningsdomstolarna.

Regeringen bedömer att antalet överklaganden av Skatteverkets beslut initialt kan komma att öka något. Denna initiala ökning av antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms dock vara begränsad eftersom de eventuella tvisterna om tolkning och tillämpning huvudsakligen bör vara av sådan art att de kan redas ut under processen hos Skatteverket. Kostnaden för de fåtal beslut som kan komma att överklagas till allmän förvaltningsdomstol bedöms därför kunna hanteras inom domstolarnas befintliga ekonomiska ramar.

7.6 Övriga effekter

Det saknas tillräckligt underlag för att bedöma fördelningseffekter eller effekter för den ekonomiska jämställdheten av förslaget. Det kan dock noteras att utifrån information från SCB uppgick hushållens konsumtion av mobiltelefoner till 17 miljarder kronor 2017. Information om fördelningen av mobilköp saknas dock. Till det ska läggas konsumtionen av övriga berörda varor. Detta kan jämföras med den offentligfinansiella effekten om 1 miljard kronor. Det är sannolikt inte så att den offentligfinansiella effekten motsvarar prisökningen på mobiltelefoner och övriga varor som berörs av förslaget då företagen som utför dessa mervärdesskattebedrägerier i många fall inte bedriver någon legal verksamhet. Det förefaller därför osannolikt att förslaget medför kraftigt ökade priser för konsumenterna.

Förslaget bedöms inte ha några effekter på sysselsättning, miljö, integration eller den kommunala självstyrelsen.

8 Författningskommentar

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

1 kap.

2 §

I paragrafen behandlas vem som är skattskyldig för omsättning av varor och tjänster. I paragrafens *första stycke* införs tre nya punkter, 4 f–4 h. I

första stycket *punkt 1* har en hänvisning införts dels till de nya punkterna, dels till villkoren i sjunde stycket. De nya *punkterna 4 f–4 h* omfattar omsättningar mellan beskattningsbara personer inom landet. Vidare måste såväl säljaren som köparen vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige, eller vara registreringskyldiga här. Bestämmelserna innebär att den beskattningsbara person som förvärvar varan blir skattskyldig i stället för säljaren, s.k. omvänd skattskyldighet. Köparen ska således redovisa och betala utgående skatt på förvärvet. Det innebär att köparen ska beräkna en utgående skatt på beskattningsunderlaget och redovisa skatten i sin deklaration. Köparen kan samtidigt – under förutsättning att denne har full avdragsrätt – göra avdrag med samma skattebelopp som ingående skatt.

I den nya *punkt 4 f* införs en bestämmelse om omvänd skattskyldighet vid omsättning av mobiltelefoner. Bestämmelsen införs med stöd av artikel 199a.1 c i mervärdesskattedirektivet. Med mobiltelefoner avses apparater som tillverkats eller anpassats för användning i ett auktoriserat nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte. Med användning i ett auktoriserat nät avses sådan tillståndspliktig radioanvändning som exempelvis Post- och telestyrelsen enligt lagen om elektronisk kommunikation beslutar om. Bestämmelsen omfattar t.ex. vissa klockor, s.k. smartwatches, som har mobiltelefonifunktion. Bestämmelsen omfattar inte walkie-talkier, stationära telefoner eller mobiltelefonutrustning som säljs separat från mobiltelefonen såsom t.ex. laddare eller mobilskal. Avgörande för om en produkt omfattas är om den har en mobiltelefonifunktion. Det innebär t.ex. att hjälmar med inbyggd mobiltelefon omfattas.

I den nya *punkt 4 g* införs en bestämmelse om omvänd skattskyldighet vid omsättning av integrerade kretsanordningar. Bestämmelsen införs med stöd av artikel 199a.1 d i mervärdesskattedirektivet. Till ledning för vilka varor som ska omfattas av bestämmelsen bör tas sådana varor som hänförs till KN-nr 8542 31 90 i bilaga 1 (tulltaxan) till Kombinerade nomenklaturen enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan. Den omvända skattskyldigheten omfattar endast integrerade kretsanordningar om dessa inte har integrerats i slutanvändningsprodukter. Det innebär att bestämmelsen omfattar integrerade kretsanordningar som säljs separat, men inte om dessa har integrerats med andra komponenter, t.ex. moderkort, grafikkort eller minneskort.

I den nya *punkt 4 h* införs en bestämmelse om omvänd skattskyldighet vid omsättning av spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Bestämmelsen införs med stöd av artikel 199a.1 h i mervärdesskattedirektivet.

Med spelkonsoler avses en viss typ av dator som är speciellt anpassad för datorspel och vars primära funktion är att spela spel på. Spelkonsoler omfattar även bärbara spelkonsoler med batteridrift och inbyggd skärm. Spelkonsoler omfattar inte apparater eller maskiner som aktiveras med mynt, sedlar, bankkort, spelmarker eller liknande betalningsmedel. Spelkonsoler omfattar inte heller stationära s.k. speldatorer.

Med pekdatorer avses portabla, platta datorer med tryckkänslig skärm, där användaren styr funktionerna genom att peka, nudda, trycka eller dra med fingrarna på skärmen. Pekdatorer har i allmänhet inga lösa delar, såsom mus eller fysiskt tangentbord.

Med bärbara datorer avses en lättburen dator försedd med uppladdningsbart batteri för kortare bruk utan tillgång till nätström. Bärbara datorer omfattar även t.ex. handdatorer, men inte pekdatorer eller stationära datorer. Bärbara datorer omfattar inte heller datorskärmar, tangentbord eller andra tillbehör som säljs separat.

Sjunde stycket är nytt och införs med stöd av artikel 199a.1a i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen innehåller två villkor för att omvänd skattskyldighet för omsättning av varorna enligt första stycket 4 f–4 h ska gälla. Det första villkoret i *första strecksatsen* kräver att det totala beskattningsunderlaget för varorna i första stycket 4 f–4 h överstiger 100 000 kronor i den faktura som utfärdats för en omsättning. Beskattningsunderlaget för andra varor i fakturan ska inte medräknas vid beräkningen av tröskelbeloppet. Det andra villkoret i *andra strecksatsen* anger att köparens registreringskyldighet till mervärdesskatt inte endast ska vara en konsekvens av omsättningen. Det innebär exempelvis att en beskattningsbar person som bedriver mervärdesskattefri verksamhet och som därför inte är registrerad till mervärdesskatt, inte ska omfattas av omvänd skattskyldighet endast på grund av förvärv av t.ex. mobiltelefoner som ska användas i den egna verksamheten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3–5.4.3.

10 kap.

1 §

Paragrafens *andra stycke* kompletteras med en hänvisning till 1 kap. 2 § första stycket 4 f, 4 g och 4 h. Ändringen innebär att utländska beskattningsbara personer får rätt till återbetalning för ingående skatt när de omsätter mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer med omvänd skattskyldighet enligt den nämnda bestämmelsen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.

11 e §

Paragrafen kompletteras med en hänvisning till 1 kap. 2 § första stycket 4 f–h. Ändringen innebär att andra än utländska beskattningsbara personer får rätt till återbetalning för ingående skatt när de omsätter mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer med omvänd skattskyldighet enligt den nämnda bestämmelsen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.

13 kap.

6 §

Ändringen föranleds av förslaget i avsnitt 5.3. *Punkt 2* kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket 4 f–4 h. I paragrafen regleras för vilken redovisningsperiod utgående skatt som huvudregel ska redovisas.

8 §

Ändringen föranleds av förslaget i avsnitt 5.3. *Fjärde stycket* kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket 4 f–4 h. 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 h.

18 a §

Ändringen föranleds av förslaget i avsnitt 5.3. Paragrafen kompletteras med en hänvisning till de nya bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket punkt 4 f–4 h. Ändringen 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 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt *första punkten* träder lagen i kraft den 1 april 2021. Enligt *andra punkten* gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Ändringen behandlas i avsnitt 6.

8.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2020:xxx) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

1 kap.

2 §

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen i avsnitt 2.1 innehåller en ändring av 1 kap. 2 § som ska träda i kraft den 1 april 2021 (se kommentar i avsnitt 8.1). Förevarande lag ändras på motsvarande sätt.

Övervägandena behandlas i avsnitt 6.

Sammanfattning av promemorian Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster

I promemorian föreslås att s.k. omvänd skattskyldighet ska införas vid nationell handel mellan beskattningsbara personer vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer. Detta innebär att köparen, i stället för säljaren, ska vara skattskyldig (redovisnings- och betalningsskyldig) för mervärdesskatt. Syftet med förslaget är att förhindra omfattande mervärdesskattebedrägerier som leder till skattebortfall och snedvridning av konkurrensen.

Förslaget föranleder ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), som föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

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

Härigenom föreskrivs¹ att 10 kap. 1 och 11 e §§ samt 13 kap. 6, 8 och 18 a §§ mervärdesskattelagen (1994:200)² ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

1 §³

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

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,

2. omsättningen, i det fall den görs inom EU, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och

3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b *eller* 4 c om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b, 4 c, 4 f, 4 g *eller* 4 i om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

11 e §⁴

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

Andra än utländska beskattningsbara personer har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 a, 4 b, 4 d, 4 e, 4 f, 4 g, 4 h *eller* 4 i om omsättningen är skatte-

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv 2013/43/EU och (EU) 2018/1695.

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2015:888.

⁴ Senaste lydelse 2015:888.

medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §. pliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

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 *e* är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet,

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

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

4. Tullverket har ställt ut en tullräkning eller ett tullkvitto, för en import av varor.

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 *e*.

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

18 a §⁷

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 redovisnings-

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

⁵ Senaste lydelse 2016:261.

⁶ Senaste lydelse 2012:755.

⁷ Senaste lydelse 2012:755.

period för vilken den utgående skatten ska redovisas enligt 8 §. period för vilken den utgående skatten ska redovisas enligt 8 §. Bilaga 2

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i lagen (2020:xxx) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs¹ att 1 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200) i stället för lydelsen enligt lagen (2020:xxx) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt prop. 2019/20:122 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 1 a–4 e: den som omsätter varan eller tjänsten,

1 a. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av varor och tjänster som ska redovisas enligt bestämmelser som motsvarar de särskilda ordningarna i artiklarna 369a–369x i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv (EU) 2017/2455 och direktiv 2019/1995, om den som omsätter varan eller tjänsten är en sådan grupp av personer som i ett annat EU-land anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp): mervärdesskattegruppen,

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

- en beskattningsbar person,
- en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad till mervärdesskatt här, eller
- en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,

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

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

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

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv 2013/43/EU och (EU) 2018/1695.

² Senaste lydelse 2016:1208.

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

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

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

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

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

4 f. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av mobiltelefoner, det vill säga apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i ett auktoriserat nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte: den som förvärvar varan,

4 g. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av integrerade kretsanordningar, om dessa inte har integrerats i slutanvändningsprodukter: den som förvärvar varan,

4 h. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till

mervärdesskatt här av telekommunikationstjänster som avses i 5 kap. 16 § tredje stycket: den som förvärvar tjänsten,

4 i. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer: 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, om inte annat följer av c,

b) om importen avser en unionsvara eller om varan ska deklarerars för övergång till fri omsättning i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd, om inte annat följer av c,

c) om den som är eller skulle ha varit skyldig att betala tullen enligt a eller b är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet: den för vars räkning ombudet handlar.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet som kan hänföras till

– mark- och grundarbeten,

– bygg- och anläggningsarbeten,

– bygginstallationer,

– slutbehandling av byggnader, eller

– uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen görs utan Bilaga 2
medverkan av det svenska etableringsstället.

Med *tullskuld* och *unionsvara* förstås detsamma som i artikel 5 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

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

Första stycket 4 f–4 i gäller endast om det totala beskattningsunderlaget för sådana varor och tjänster överstiger 50 000 kronor i fakturan.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden kommit in från Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Elektronikbranschen, FAR, Friskolornas riksförbund, Företagarna, Förvaltningsrätten i Uppsala, IT & Telekomföretagen, Kammarrätten i Stockholm, Näringslivets Regelnämnd, Post- och telestyrelsen, Regelrådet, Skatteverket, Sparbankernas Riksförbund, Svensk Försäkring, Svensk Handel, Svenska Bankföreningen, Svenskt Näringsliv, Sveriges Advokatsamfund och Tullverket.

Därutöver har yttranden inkommit från Näringslivets Skattedelegation och Telenor Sverige AB, Telia Sverige AB, Tele2 Sverige AB, Hi3G Access AB och Telefonaktiebolaget LM Ericsson.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Småföretagarnas Riksförbund, Stockholms Handelskammare, Svensk Elektronik samt Sveriges Kommuner och Regioner.