

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Enheten för mervärdesskatt och
punktskatt
103 33 Stockholm

Remiss av promemorian Nya mervärdesskatteregler för små företag samt ändrade mervärdesskatteregler för vissa tjänster och konstverk

Fi2023/02694

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs.

Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen som avser nya regler för små företag.

Synpunkterna gäller förslag till ändringar och förtydliganden. Dessutom lämnar verket synpunkter på konsekvensanalysen, närmare bestämt de offentligfinansiella effekterna av förslagen.

Skatteverkets kostnader av engångskaraktär beräknas till 645 500 kronor avseende förslaget om höjd omsättningsgräns och 12 miljoner kronor avseende förslaget om undantag från skatteplikt för små företag.

Skatteverkets årliga kostnader beräknas till 6 miljoner kronor avseende förslaget om undantag från skatteplikt för små företag.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket tillstyrker förslaget att omsättningsgränsen för mervärdesskatt höjs från 80 000 kronor till 120 000 kronor. Höjningen medför att den administrativa bördan minskar för de minsta företagen och för Skatteverket.

Förslaget om att skapa lika villkor för små företag att få tillämpa undantag från skatteplikt oavsett var de är etablerade inom EU kommer också att minska den administrativa bördan för de minsta företagen. Förslaget innebär att små företag som är etablerade i Sverige inte behöver registrera sig i ett annat EU-land om de säljer varor och tjänster i det landet. Ett sådant företag kan också under vissa förutsättningar välja att redovisa mervärdesskatt via de särskilda ordningarna för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster (One Stop Shop).

Skatteverket har dock vissa synpunkter på förslagen. Verkets synpunkter inleds med några allmänna kommentarer (avsnitt 2.1). Därefter lämnas specifika synpunkter i den ordning som följer av promemorian (avsnitt 2.2).

2.1 Allmänt om förslagen

2.1.1 Begreppet ”etablerad”

De föreslagna reglerna för små företag innebär att beskattningsbara personer etablerade i andra EU-länder får möjlighet att tillämpa undantag från skatteplikt för små företag i Sverige och att beskattningsbara personer som är etablerade i Sverige får möjlighet att tillämpa undantag från skatteplikt för små företag i andra EU-länder.

Skatteverket konstaterar att begreppet ”etablerad” är ett centralt begrepp för tolkningen av de föreslagna reglerna. Ett exempel på när tolkningen av begreppet ”etablerad” är av avgörande betydelse gäller förslaget om att införa en unionströskel på 100 000 euro. En beskattningsbar person som är *etablerad i Sverige* och som har en årsomsättning inom Sverige som inte överstiger 120 000 kronor får tillämpa undantaget i Sverige oavsett vilken årsomsättning som denne har inom EU. Även en beskattningsbar person som är *etablerad i ett annat EU-land* får tillämpa undantaget i Sverige om årsomsättningen inom Sverige inte överstiger 120 000 kronor. I detta fall får dock årsomsättningen inom EU inte överstiga 100 000 euro (se förslaget till 18 kap. 5 § mervärdesskattelagen [2023:200], ML).

Frågan är hur begreppet ”etablerad” ska tolkas i detta sammanhang. Promemorian innehåller ingen förklaring till om begreppet bara innefattar sätet för den ekonomiska verksamheten eller även ett fast etableringsställe.

För att uppnå en enhetlig tillämpning inom EU pågår för närvarande ett arbete i den så kallade Mervärdesskattekommittén med att ta fram riktlinjer för tolkningen av reglerna om undantag från skatteplikt för små företag. Ett antal riktlinjer har redan beslutats och fler kommer sannolikt att beslutas.

Mervärdesskattekommittén har nästan enhälligt kommit fram till att en beskattningsbar person ska anses vara etablerad i den medlemsstat där denne har sätet för sin ekonomiska verksamhet¹. Riktlinjerna avser tolkningen av artiklarna 284.1 och 284.2 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, som motsvarar de föreslagna paragraferna 18 kap. 4–6 §§ ML.

Skatteverket anser att ”etablerad” bör tolkas i enlighet med Mervärdesskattekommitténs riktlinjer i syfte att uppnå en enhetlig tillämpning inom EU. Verket föreslår därför att en hänvisning till dessa riktlinjer görs i motiveringen².

¹ Guidelines resulting from the 121st meeting of 21 October 2022 Document B – taxud.c.1(2023)5257065 – 1056

² En hänvisning till Mervärdesskattekommitténs riktlinjer har till exempel gjorts i propositionen Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning (prop. 2009/10:15 s. 79)

2.1.2 Fastställt formulär

Det föreslås att en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och som vill tillämpa undantag från skatteplikt i ett annat EU-land ska lämna in en förhandsanmälan till Skatteverket. Denna anmälan ska enligt förslaget lämnas på elektronisk väg. Detsamma gäller för uppdaterad förhandsanmälan och särskilda sammanställningar.

Skatteverket anser att det i lag bör införas en bestämmelse som stadgar att förhandsanmälningar, uppdateringar och sammanställningar enligt 18 kap. 25, 30, 32, 35 och 40 §§ ML ska göras på ett fastställt formulär. I annat fall måste verket godta anmälningar, uppdateringar och sammanställningar som skickas in via vanlig e-post eftersom e-post också är ”på elektronisk väg” vilket kan försena handläggningen och medföra att de satta tidsgränserna blir svåra att uppnå.

Skatteverket föreslår därför att nämnda bestämmelser kompletteras enligt nedan. Att det är Skatteverket som fastställer formulären följer av 5 § mervärdesskattedeförordningen (2023:328).

25 § – förhandsanmälan

Om en beskattningsbar person som är etablerad här i landet vill tillämpa undantaget från skatteplikt för små företag i ett annat EU-land, där personen inte är etablerad, enligt bestämmelser som i det landet motsvarar artikel 284 i mervärdesskattedirektivet, ska en förhandsanmälan lämnas *elektroniskt* till Skatteverket *på fastställt formulär*.

30 § första stycket – uppdatering av förhandsanmälan

Om den beskattningsbara personen vill tillämpa undantag från skatteplikt i fler EU-länder än de som angetts i förhandsanmälan, ska den beskattningsbara personen *elektroniskt* uppdatera sin förhandsanmälan *på fastställt formulär*.

32 § första stycket – uppdatering av förhandsanmälan

Om ändringar skett i den information som lämnats i förhandsanmälan, ska den beskattningsbara personen *elektroniskt* uppdatera sin förhandsanmälan *på fastställt formulär*, om inte informationen framgår av en särskild sammanställning.

35 § första stycket – särskild sammanställning

En beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje kalenderkvartal *elektroniskt* lämna en särskild sammanställning till Skatteverket *på fastställt formulär*.

40 § första stycket – information om tröskelvärde inom EU överskrids

Om tröskelvärde för årsomsättningen inom EU överskrids ska den beskattningsbara personen *elektroniskt* informera Skatteverket *på fastställt formulär* inom 15 arbetsdagar.

2.2 Särskilt om vissa bestämmelser

2.2.1 Lagtext

17 kap. 28 § ML – uppgift i förenklad faktura

Beskattningsbara personer som omfattas av undantaget från skatteplikt för små företag föreslås få utfärda en förenklad faktura för sina leveranser och tillhandahållanden (17 kap. 26 § 4 ML). En sådan faktura ska inte innehålla någon uppgift om mervärdesskatt (18 kap. 21 § ML, som motsvarar den gällande bestämmelsen i 18 kap. 14 § ML). Det finns inget krav på att en sådan faktura ska innehålla en hänvisning eller uppgift som förklaring till att mervärdesskatt inte har debiterats eller att särskilda regler har tillämpats. När det gäller s.k. fullständiga fakturor finns ett sådant krav enligt 17 kap. 24 § 13 och 14 ML. Dessa uppgifter är viktiga för att köparen ska få kännedom om vilka mervärdesskatteregler säljaren har beaktat och tjäna som förklaring till varför mervärdesskatt inte har påförts, vilket är särskilt viktigt i de fall det är fråga om en leverans eller tillhandahållande för vilken köparen kan vara skyldig att redovisa mervärdesskatten.

Skatteverket konstaterar att stöd för att införa ett sådant krav för förenklade fakturor finns i artikel 226b i mervärdesskattedirektivet. Av den bestämmelsen framgår att medlemsstaterna ska införa åtminstone de där angivna uppgifterna, men att man inte får kräva andra uppgifter än dem som anges i bland annat artikel 226 (uppgifter som ska anges i en fullständig faktura). Om det införs ett krav på en uppgift som förklarar varför mervärdesskatt inte har påförts skulle det bli tydligt för köparen att säljarens transaktion omfattas av undantaget från skatteplikt för små företag. Det innebär att en köpare som till exempel omfattas av reglerna om omvänd betalningsskyldighet inom byggsektorn och alltså normalt får fakturor utan mervärdesskatt och som ska redovisa mervärdesskatt vid sina förvärv, får sådan information som gör det möjligt att enkelt avgöra att transaktionen inte omfattas av reglerna om omvänd betalningsskyldighet. Därigenom undviker man risk för att en sådan köpare felaktigt redovisar mervärdesskatt på transaktionen. Uppgiften om att leveransen eller tillhandahållandet omfattas av undantaget för små företag innebär också att andra köpare som normalt får fakturor med mervärdesskatt inte behöver ta kontakt med säljaren för att förhöra sig om varför mervärdesskatt inte har påförts på en leverans eller tillhandahållande som normalt är skattepliktig.

Skatteverket föreslår därför att det för den som utfärdar en förenklad faktura införs ett krav på en förklaring till varför mervärdesskatt inte har debiterats. Det kravet bör dock begränsas till den som omfattas av undantaget från skatteplikt för små företag enligt 18 kap. 4 § ML eftersom det i sådana fall kan vara fråga om transaktioner som vida överskrider 4 000 kronor. Den nya bestämmelsen i 17 kap. 28 § ML kan förslagsvis lyda:

”vid undantag från skatteplikt enligt 18 kap. 4 §, en hänvisning till

a) den tillämpliga bestämmelsen i denna lag,

b) den tillämpliga bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller

c) en annan uppgift om att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster undantas från skatteplikt.”

18 kap. ML – rubriksättningen

Rubriken "Undantag från skatteplikt inom landet" verkar ha samma rubriknivå som flera av de efterföljande rubriker som också bara handlar om undantaget i Sverige.

Skatteverket föreslår att det i de efterföljande rubrikerna läggs till "*i Sverige*" för att inte förväxla bestämmelserna med vad som gäller för undantag från skatteplikt i andra EU-länder. Det gäller framförallt följande rubriker:

”När undantaget från skatteplikt *i Sverige* börjar gälla”

”När undantaget från skatteplikt *i Sverige* upphör att gälla”

”Beslut i fråga om villkor vid undantag från skatteplikt *i Sverige*”.

18 kap. 4 § ML – beskattningsbar person

Bestämmelsen anger att leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster är undantagna från skatteplikt om de görs av en beskattningsbar person.

Eftersom det är en förutsättning att den beskattningsbara personen också agerar i denna egenskap föreslår Skatteverket följande tillägg:

”om de görs av en beskattningsbar person *som agerar i denna egenskap*”.

18 kap. 6 och 7 §§ ML – beskattningsbar person vs transaktioner

I artikel 283 i mervärdesskattedirektivet regleras vilka transaktioner som inte omfattas av undantaget från skatteplikt för små företag. I ML återfinns dessa bestämmelser i 18 kap. 6 och 7 §§ ML. Av bestämmelsen i 6 § framgår dock inte med samma tydlighet att det är fråga om transaktioner som inte omfattas av undantaget, eftersom den utgår från den beskattningsbara personen. Av bestämmelsen i 7 § (tidigare 4 §) framgår dock klart att det är fråga om en transaktion som inte omfattas av undantaget

Skatteverket föreslår att bestämmelserna i 6 och 7 §§ fördelas så att de transaktioner som inte omfattas av undantaget samlas i en och samma paragraf. Den bestämmelse som avser vilka beskattningsbara personers leveranser och tillhandahållanden som inte omfattas av undantaget bör då placeras i en annan paragraf. Förslagsvis enligt följande:

”6 § Undantaget från skatteplikt gäller inte leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som görs av beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land.

7 § Undantaget från skatteplikt gäller inte

1. leveranser av konstverk som är skattepliktiga enligt 10 kap. 31 §,
2. uthyrning eller upplåtelse av fastigheter som enligt 12 kap. omfattas av frivillig beskattning,
3. leveranser av investeringsguld eller tillhandahållanden av förmedlingstjänster avseende investeringsguld som omfattas av frivillig beskattning enligt 21 kap. 7–9 §§, eller

4. leveranser av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 42 § eller sådana uttag av varor som avses 5 kap. 9 §.”

18 kap. 9 § ML – beskattningsbara personer som är etablerade i Sverige

Bestämmelsen anger att om den beskattningsbara personen är registrerad för mervärdesskatt gäller undantaget från skatteplikt i Sverige endast om Skatteverket efter ansökan av den beskattningsbara personen har beslutat om det.

Skatteverket konstaterar att bestämmelsen närmast är utformad som om den utgör ett andra och tredje stycke till 18 kap. 8 § ML. Eftersom bestämmelsen i 9 § har gjorts till en självständig bestämmelse utan direkt hänvisning till 8 § och då en ny bestämmelse förs in i 10 § avseende beskattningsbara personer som är etablerade i ett annat EU-land, föreslår verket att det läggs till att bestämmelsen i 9 § bara gäller beskattningsbara personer som är etablerade i Sverige. Verket föreslår följande tillägg:

”Om en beskattningsbar person är etablerad i Sverige och registrerad för mervärdesskatt gäller undantaget från skatteplikt i Sverige endast om Skatteverket efter ansökan av den beskattningsbara personen har beslutat om det.”

18 kap. 10 § ML – tidpunkt för tillämpning av undantaget

Bestämmelsen anger att undantaget från skatteplikt gäller från och med den dag då den beskattningsbara personen har ”fått en bekräftelse av numret i enlighet...”.

Skatteverket konstaterar att bestämmelsen motsvarar artikel 284.5 första stycket b i mervärdesskattedirektivet som avser uppdatering av förhandsanmälan. För att förtydliga att det är fråga om en uppdatering av förhandsanmälan föreslår verket följande tillägg:

”fått en bekräftelse av numret *till följd av dennes uppdatering* i enlighet...”.

18 kap. 15 § första stycket ML – motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land

Bestämmelsen reglerar vilka värden som ingår i årsomsättningen fördelade på tre strecksatser. När det gäller den sista strecksatsen, finansiella transaktioner, anges att dessa också ska ingå om de görs i ett annat EU-land.

Skatteverket uppfattar att bestämmelsen endast anger att finansiella transaktioner som görs i ett annat EU-land ska ingå i värdet men inte fastighetstransaktioner, försäkrings- och återförsäkringstransaktioner när dessa görs i ett annat EU-land. Rimligtvis borde även fastighetstransaktioner och försäkrings- och återförsäkringstransaktioner ingå i värdet om de görs i ett annat EU-land. Lagkommentaren ger också uttryck för att alla transaktioner som anges i första stycket ska ingå i detta värde när de görs i ett annat EU-land enligt motsvarande bestämmelser där. Verket föreslår att bestämmelsen kompletteras med ett nytt andra stycke enligt följande:

”I årsomsättningen ingår också värdet av fastighetstransaktioner och försäkrings- och återförsäkringstransaktioner samt finansiella transaktioner, inklusive leveranser av sedlar och mynt, som är undantagna från skatteplikt enligt 10 kap. 33 § eller 34 § 1.

Värdet av de transaktioner som anges i första stycket och som är undantagna från skatteplikt i ett annat EU-land enligt bestämmelser som motsvarar artikel 135.1 a-b och j-l i mervärdesskattedirektivet ska också ingå årsomsättningen.”

18 kap. 17–19 §§ ML – avaktivering av individuellt registreringsnummer och anpassning av information

Av mervärdesskattedirektivets artikel 284e d framgår att etableringsmedlemsstaten ska avaktivera det registreringsnummer som avses i artikel 284.3 b eller anpassa informationen avseende berörda medlemsstater om den beskattningsbara personen har meddelat eller det på annat sätt kan antas att den beskattningsbara personens verksamhet har upphört.

En sådan avaktivering eller anpassning kommer de berörda medlemsstaterna, i vilka det aktuella registreringsnumret har medfört rätt till undantag från skatteplikt, att få ta del av så snart avaktiverandet eller anpassningen har skett genom det informationsutbyte som regleras i rådets förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.

I mervärdesskattedirektivet regleras inte uttryckligen vid vilken tidpunkt undantaget från skatteplikt upphör i denna situation vilket får anses innebära att det upphör i berörda medlemsstater så snart etableringsstatens avaktivering eller anpassning har skett. Det registreringsnummer som enligt artikel 284.3 b i mervärdesskattedirektivet krävs för att få tillämpa undantaget från skatteplikt i berörda medlemsstater kan då inte längre användas. I promemorians förslag finns inte någon bestämmelse som reglerar upphörandet av undantaget från skatteplikt i Sverige om en annan medlemsstat (etableringsmedlemsstaten) avaktiverar eller avseende Sverige anpassar registreringsnumret enligt artikel 284e d i mervärdesskattedirektivet.

I förslagets 18 kap. 17–19 §§ ML regleras tidpunkten då undantaget från skatteplikt upphör i andra situationer. Skatteverket förslår därför att det införs en ny bestämmelse efter dessa bestämmelser (ny 18 kap. 20 § ML) som reglerar just denna situation. En sådan bestämmelse skulle kunna utformas enligt följande:

”Om den behöriga myndigheten i ett annat EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad, har avaktiverat personens individuella registreringsnummer eller gjort en anpassning avseende Sverige enligt bestämmelser som i det andra EU-landet motsvarar artikel 284e d i mervärdesskattedirektivet, upphör undantaget från skatteplikt att gälla vid avaktiveringen av identifieringsnumret eller vid anpassningen avseende Sverige.”

18 kap. 19 § 1 och 2 ML – när undantaget upphör att gälla

I punkterna 1 och 2 anges ”upphör undantaget från skatteplikt att gälla den första dagen i...”.

Skatteverket föreslår att bestämmelserna i punkterna 1 och 2 kompletteras med "från och med" i syfte att undvika tveksamheter kring vilken dag undantaget från skatteplikt upphör att gälla i Sverige. Bestämmelserna skulle då lyda:

”...upphör undantaget från skatteplikt att gälla

1. från och med den första dagen...

2. *från och med den första dagen...*”.

18 kap. 24 § ML – villkoren upphör att vara uppfyllda

Bestämmelsen anger att om villkoren i 4 § inte längre är uppfyllda för en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och som tillämpar undantaget från skatteplikt här ska Skatteverket fatta beslut om att villkoren inte längre är uppfyllda.

Skatteverket konstaterar att det är oklart hur bestämmelsen i 24 § förhåller sig till 17 §. I den bestämmelsen anges att undantaget från skatteplikt i Sverige upphör från och med den tidpunkt då årsomsättningen överskrider det nationella tröskelvärdet.

Det är oklart när undantaget från skatteplikt upphör att gälla – är det när årsomsättningen överstiger det nationella tröskelvärdet eller först när Skatteverket har fattat ett beslut om att det nationella tröskelvärdet har överskridits. Skatteverket förutsätter att något retroaktivt beslut inte får fattas i en sådan situation. Det behöver klargöras från vilken tidpunkt undantaget från skatteplikt upphör att gälla när det nationella tröskelvärdet överskrids av en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land.

Det kan vidare konstateras att bestämmelsen i 24 § endast hänvisar till 4 § som gäller det nationella tröskelvärdet. Skatteverket uppfattar att verket ska fatta beslut när det nationella tröskelvärdet överskrids men inte fatta något beslut när unionströskeln överskrids.

Skatteverket uppfattar att det är etableringsmedlemsstaten som ska fatta beslut när unionströskeln överskrids och inte den medlemsstaten där undantaget tillämpas. Mervärdesskattekommittén har också enhälligt kommit fram till att vid en rättslig prövning ska den beskattningsbara personen vända sig till etableringsmedlemsstaten när unionströskeln har överskridits, eftersom det är etableringsmedlemsstaten som har utfärdat det administrativa beslutet³.

Skatteverket föreslår att det anges i avsnitt 6.4.2 att verket inte ska fatta beslut när villkoren för undantag från skatteplikt inte längre är uppfyllda i det fall unionströskeln överskrids.

18 kap. 25 § ML – förhandsanmälan

Av bestämmelsen framgår att ”om en beskattningsbar person som är etablerad här i landet vill tillämpa undantaget från skatteplikt för små företag i ett annat EU-land, där personen inte är etablerad, ... ska en förhandsanmälan lämnas till Skatteverket på elektronisk väg”.

Skatteverket föreslår att bisatsen "där personen inte är etablerad" tas bort eftersom "etablerad" enligt bestämmelserna om undantag från skatteplikt för små företag ska ta sikte på var den beskattningsbara personen har sitt säte, se ovan avsnitt 2.1.1 om begreppet ”etablerad”. Om personen är etablerad här i Sverige bör det därför stå klart att den personen inte kan vara etablerad i något annat EU-land.

Om texten inte tas bort kan bestämmelsen missförstås som att en person som är etablerad i Sverige på grund av att sätet finns här inte kan tillämpa undantaget i ett annat EU-land där personen har ett fast etableringsställe. Texten blir också lättare att läsa utan bisatsen.

³ Guidelines resulting from the 121st meeting of 21 October 2022 Document A – taxud.c.1(2023)3139286 – 1055

18 kap. 26 § första stycket 3 ML – förhandsanmälan innehåll

Bestämmelsen anger att förhandsanmälan ska innehålla det totala värdet av de varor som levererats och de tjänster som tillhandahållits här i landet och i varje annat EU-land.

Skatteverket anser att bestämmelsen kan missuppfattas på så sätt att en hopslagning ska göras av värdet här i landet och värdet i varje annat EU-land eftersom det anges ”och”. Verket föreslår därför att punkten 3 delas upp i två punkter, jämför 37 § första stycket 2 och 3 som gäller uppgifter i den särskilda sammanställningen. Därigenom blir det tydligt vad som har levererats och tillhandahållits här i landet respektive i varje annat EU-land.

18 kap. 28 § ML – identifieringsbeslut

Bestämmelsen anger att Skatteverket efter en förhandsanmälan från en beskattningsbar person ska fatta ett beslut om ett individuellt nummer (identifieringsnummer) för tillämpning av undantaget från skatteplikt i ett annat EU-land (identifieringsbeslut).

Skatteverket konstaterar att i 18 kap. 1 och 44 §§ samt 24 kap. 6 och 8 §§ anges ”beslut om identifiering” i stället för ”identifieringsbeslut”. I förenklingssyfte föreslår verket att begreppet ”identifieringsbeslut” används genomgående.

18 kap. 30 § ML – när ett identifieringsbeslut ska fattas

Bestämmelsen anger att ett identifieringsbeslut ska fattas inom 35 dagar från att förhandsanmälan eller uppdateringen av förhandsanmälan togs emot.

Skatteverket föreslår att ”dagar” byts ut mot ”arbetsdagar” i enlighet med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, artikel 284.5.

18 kap. 32 § ML – förändringar i förhandsanmälan

Bestämmelsen anger att om ändringar skett i den information som lämnats i förhandsanmälan ska den beskattningsbara personen uppdatera sin förhandsanmälan på elektronisk väg.

Skatteverket konstaterar att vid ändringar av ett företags grundinformation, såsom namn, adress, verksamhet (i det fall verket har sådan uppgift) och rättslig form, anser verket att dessa ändringar inte ska lämnas genom en uppdaterad förhandsanmälan. Det ska i stället även fortsättningsvis ske via dagens redan upparbetade processer för ändringar av sådan typ av information. Verket kommer därefter att få kännedom om ändringar som skett utifrån signaler via interna system för att därefter utbyta dem med övriga medlemsstater.

Bestämmelsen i 18 kap. 32 § ML och avsnitt 6.3.5 kan uppfattas som att den beskattningsbara personen själv måste hantera detta genom att lämna en uppdaterad anmälan. Detsamma gäller även det som framgår av 18 kap. 26 § ML och avsnitt 6.3.1, det vill säga att det finns en skyldighet för den beskattningsbara personen att själv ange sina identifikationsuppgifter i sin förhandsanmälan. Den enda identifikationsuppgift som den beskattningsbara personen kan påverka är den om verksamhet men då endast om Skatteverket saknar sådan uppgift i sina register.

Begreppen ”underrättelse” i rubriken till 18 kap. 32 §, ”underrättas” i rubriken till i avsnitt 6.3.5 och ”underrätta” i författningskommentaren kan innebära en risk för att Skatteverket

kommer att behöva hantera en adressändring som lämnats via en uppdaterad förhandsanmälan. Tekniska förutsättningar saknas dock för en sådan hantering. Det skulle även fördröja att den ändring som anmäls faktiskt slår igenom i det aktuella registret. Verket föreslår därför att det i till exempel författningskommentarerna anges att ändringar av grundinformation ska ske i vanlig ordning och inte via en uppdaterad anmälan.

18 kap. 35–37 §§ ML – begreppet ”särskild sammanställning”

I bestämmelserna anges att den som omfattas av ett identifieringsbeslut ska lämna en särskild sammanställning för varje kalenderkvartal.

Skatteverket konstaterar att begreppet ”särskild sammanställning” inte används i motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Det verkar snarare vara hämtat från bestämmelserna om periodisk sammanställning för gränsöverskridande transaktioner. Verket ser en risk för att begreppet ”särskild sammanställning” blandas ihop med ”periodisk sammanställning”.

För att undvika en förväxling av dessa begrepp föreslår verket i stället ”rapport” eller ”kvartalsrapport” som är mer knutna till mervärdesskattedirektivets bestämmelser om små företag. I dessa bestämmelser anges också begreppet ”rapportera”.

18 kap. 37 § andra stycket ML – uppgifter i den särskilda sammanställningen

Av andra stycket framgår att värdena ska beräknas med hänsyn till de belopp som anges i 12–16 §§.

Skatteverket föreslår att ”med hänsyn till de belopp som anges i 12–16 §§” byts ut till ”enligt bestämmelserna i 12–16 §§” eller ”på samma sätt som årsomsättningen beräknas enligt 12–16 §§”. Detta i syfte att undvika missförstånd om huruvida exempelvis värdet av bitransaktioner eller avyttring av anläggningstillgångar ska räknas med.

En liknande skrivning finns i 18 kap. 11 § om vad som ska ingå i årsomsättningen. Där ser verket dock ingen liknande risk för missuppfattning av vilka belopp som gäller.

18 kap. 40 § första stycket ML – tröskelvärde

Bestämmelsen anger att om tröskelvärdet för årsomsättningen inom EU överskrids ska den beskattningsbara personen på elektronisk väg informera Skatteverket inom 15 arbetsdagar.

Skatteverket uppfattar begreppet ”tröskelvärde” som att det avser den gräns för årsomsättning inom unionen som anges i 18 kap. 5 § 1, det vill säga 100 000 euro under kalenderåret. I förtydligande syfte föreslår verket att en hänvisning till 18 kap. 5 § 1 läggs till i 40 § enligt följande:

”Om tröskelvärdet för årsomsättning inom EU enligt 5 § 1 överskrids ska den beskattningsbara personen...”

18 kap. 41 § andra stycket ML – vitesbestämmelser

I bestämmelsen hänvisas, i fråga om vitesmöjligheter kopplade till att förelägga om särskild sammanställning, till 44 kap. 2-4 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Skatteverket konstaterar att hänvisningen till SFL inkluderar 44 kap. 3 a § nämnda lag, vilken utgör en bestämmelse om tonnageskattningen som inte hör till sammanhanget. Skatteverket föreslår att andra stycket formuleras:

”I fråga om sådant föreläggande gäller 44 kap. 2, 3 och 4 §§...”.

24 kap. 6 § andra stycket ML – olika utgångspunkter för beräkning av klagotider

Föreslagna bestämmelser om frister för omprövningar anger att det är två månader från den dag då *beslutet meddelats* (18 kap. 45 och 47 §§ första stycket ML). I fråga om överklaganden anges i stället två månader från den dag klaganden fick *del av beslutet* (24 kap. 6 § andra stycket ML). Skillnaden i utgångspunkt för beräkningen förklaras inte i promemorian.

Skatteverket konstaterar att i de särskilda ordningarna för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster (One Stop Shop) regleras att fristen för både omprövning och överklagande räknas från meddelandedatum (22 kap. 48 och 51 §§ ML). I förarbetena anges att fristen behöver sättas kort och att den kunde ha meddelandedatum som utgångspunkt på grund av att förfarandet är elektroniskt, utan att rättssäkerheten äventyras (prop. 2002/03:77 s. 53 och prop. 2013/14:224 s. 117 f.).

Skatteverket föreslår att samma reglering som i 22 kap. 48 och 51 §§ ML bör ske här, det vill säga att omprövningsfristen och överklagandefristen regleras på samma sätt och då av samma skäl som för de bestämmelserna. Det innebär att både begäran om omprövning och överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag då *beslutet meddelades*.

Föreslagna 24 kap. 6 § andra stycket ML stryks därmed och i stället införs en bestämmelse motsvarande 22 kap. 51 § ML. Den placeras lämpligen under egen rubrik efter 18 kap. 47 § ML, varvid nuvarande föreslagna 18 kap. 48 § får numret 49 § i stället. Om inte motsvarigheten till 22 kap. 51 § första stycket ML tas med, gäller 24 kap. 1 § ML, som hänvisar till 67 kap. SFL. Därigenom regleras ändå att besluten överklagas till allmän förvaltningsdomstol och att allmänna ombudet får överklaga besluten (67 kap. 6 § och 2 § andra stycket SFL).

Bestämmelsen i 22 kap. 52 § ML föreskriver ett krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. Detta följer dock av 67 kap. 27 § 1 SFL varför en ytterligare reglering blir överflödigt. Således föreslås att endast 22 kap. 51 § andra stycket ML används som förlaga och då omformuleras något:

”Överklagande av beslut om identifiering eller återkallelse

48 § Ett överklagande av beslut om identifiering eller återkallelse ska ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.”

2.2.2 Motiveringen

Begreppet ingående mervärdesskatt

I promemorian används genomgående begreppet ”ingående mervärdesskatt” i stället för de begrepp som används i mervärdesskattedirektivet ”avdrag för mervärdesskatt” och i mervärdesskattelagen ”avdrag för ingående skatt”.

Skatteverket föreslår att justering görs så att de begrepp som används i respektive lagstiftning används.

Avsnitt 4.1.2 sjunde stycket – individuellt registreringsnummer i uppdaterad förhandsanmälan

Av avsnittet framgår att den beskattningsbara personen ska ange sitt individuella registreringsnummer när denna ska uppdatera sin förhandsanmälan.

Skatteverket har för avsikt att underlätta för uppgiftslämnaren genom att presentera denna uppgift när inloggning i e-tjänsten har skett. Det är inte önskvärt att uppgiftslämnaren fyller i denna uppgift på egen hand eftersom det kan leda till formella brister i anmälan som försenar handläggningen. Verket föreslår därför att texten ändras så att det framgår att det individuella registreringsnumret inte ska anges i den uppdaterade anmälan.

Avsnitt 4.1.3 tredje stycket – konsekvens av uteblivna särskilda sammanställningar

I avsnittet anges: ”En medlemsstat får dock kräva att en beskattningsbar person som inte rapporterar kvartalsvis enligt 284b registrerar sig för mervärdesskatt samt inger mervärdesskattedeclaration (artikel 284d 3).”

Skatteverket konstaterar att bestämmelsen ger verket förutsättningar för att kunna registrera för mervärdesskatt den som inte rapporterar kvartalsvis. Det vore dock bra om informationen kompletterades med i vilka situationer detta ska ske, som till exempel hur många sammanställningar som ska utebli för att verket ska registrera någon för mervärdesskatt.

Avsnitt 6.3.2 tredje stycket – identifieringsbeslut

I avsnittet anges: ”Identifieringsbeslutet kan sägas bestå av två delar. Den ena delen avser bedömningen av om villkoren för årsomsättning inom EU är uppfyllda. Denna bedömning görs av etableringsmedlemsstaten. Den andra delen avser bedömningen av om villkoren för undantag från skatteplikt i den andra medlemsstaten är uppfyllda. Den bedömningen görs av den medlemsstat där undantaget från skatteplikt ska tillämpas.”

Skatteverket konstaterar att förfarandet kring omprövning och överklagande skiljer sig åt avseende vilken del av identifieringsbeslutet den beskattningsbara personen vill klaga på. Att använda samma begrepp ”identifieringsbeslut” oavsett vilken prövning beslutet avser kan medföra att den person som beslutet avser inte förstår vilken medlemsstat som har beslutat vad. Det skulle bli tydligare om de olika besluten benämns med olika begrepp.

Det är vidare bara etableringsmedlemsstaten som prövar frågan om identifiering. Den medlemsstat där undantaget ska tillämpas prövar endast rätten till undantag från skatteplikt. Det kan därför uppfattas som missvisande om båda delarna av beslutet benämns ”identifieringsbeslut”.

Avsnitt 6.3.2 sista stycket – utformning av identifieringsnumret

Av avsnittet framgår att mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om utformningen av identifieringsnumret (artikel 284.3) och att detta kan regleras genom verkställighetsföreskrifter.

Skatteverket anser att det är av stor betydelse att det av sådana föreskrifter tydligt framgår att utformningen av identifieringsnumret är en fråga för Skatteverket att avgöra.

Avsnitt 6.3.7 sista stycket – ombud

I sista stycket anges att ett ombud ska kunna ta del av tidigare inlämnade särskilda sammanställningar.

Skatteverket konstaterar att det inte framgår av promemorian om ombudet även ska få ta del av sammanställningar som lämnats in till verket innan denne blev ombud. Inte heller framgår det om ombudet får rätta en sammanställning som ombudet själv har lämnat in och sammanställningar som lämnats in innan personen blev ombud. Verket föreslår att detta avsnitt kompletteras med vad som gäller i dessa situationer.

Avsnitt 6.4.2 första stycket – överföring av information

I första styckets andra mening anges ”Av förordningen om administrativt samarbete (904/2010/EU) framgår att etableringslandet ska överföra informationen i förhandsanmälan till de behöriga myndigheterna i den eller de medlemsstater som angetts i förhandsanmälan (artikel 37a).”

Skatteverket uppfattar att det av artikel 37a.1 a i nämnda förordning framgår att det endast är det individuella registreringsnumret och det datum som undantaget från skatteplikt börjar gälla som på elektronisk väg ska överföras till de behöriga myndigheterna. Detta framgår av hänvisningen till artikel 21.2b a och d i denna bestämmelse. Verket föreslår att det förtydligas vilken slags information som avses.

Avsnitt 6.5 första stycket – beräkning av årsomsättning

I första styckets sista mening finns en hänvisning till artikel 288 i mervärdesskattedirektivet om vad som ska ingå i årsomsättningen.

Skatteverket föreslår att det tydliggörs med exempel på transaktioner som inte ska ingå i årsomsättningen. Ett exempel bör vara transaktioner där platsen för leveransen eller tillhandahållandet är utanför EU.

Avsnitt 6.10 – övergångsbestämmelser avseende höjd omsättningsgräns

I avsnittet anges endast att äldre bestämmelser fortfarande bör gälla för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

Skatteverket ser gärna att motiveringen kompletteras med information om hur övergångsbestämmelserna ska tolkas när omsättningsgränsen höjs från 80 000 kronor till 120 000 kronor. Detta gäller bland annat hur bestämmelsen i 18 kap. 4 § 2 ML ska tolkas, det vill säga när årsomsättningen inte får ha överstigit 120 000 kronor för något av de två närmast föregående kalenderåren. Informationen skulle kunna utgå från förarbetena när omsättningsgränsen höjdes den 1 januari från 30 000 kronor till 80 000 kronor den 1 juli 2022⁴.

Avsnitt 8.2.1 – konsekvensanalys avseende höjd omsättningsgräns

⁴ Prop. 2021/22:110, s. 18

I avsnittet görs ett antagande om att 70 procent av de företag som redovisar mervärdesskatt att betala och har en omsättning mellan 80 000 – 120 000 kronor kommer att välja att tillämpa undantaget för små företag.

Skatteverket bedömer att detta antagande är högt räknat. Bedömningen baserar sig på verkets erfarenhet från när omsättningsgränsen höjdes från 30 000 till 80 000 kronor den 1 juli 2022. Den höjningen medförde inte någon ökad efterfrågan från företag som ville avregistrera sig. Den nu föreslagna gränsen är visserligen något högre men verket är ändå tveksam till om den faktiskt ger så stor effekt som promemorian ger uttryck för.

Avsnitt 8.2.2 – konsekvensanalys avseende undantag för små företag

I avsnittet görs ett antagande om att omkring 50 procent av företag från andra EU-länder som i dag redovisar mervärdesskatt i Sverige via de särskilda ordningarna för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster (One Stop Shop) med försäljning under 120 000 kronor kommer att välja att tillämpa undantaget. Motsvarande antagande för svenska företag som redovisar försäljning under 100 000 euro till andra EU-länder är 70 procent.

Skatteverket bedömer att dessa antaganden är högt räknade. Verkets bedömning är snarare att majoriteten av de företag som i dag redovisar mervärdesskatt via One Stop Shop inte kommer att avregistrera sig från dessa ordningar för att i stället tillämpa undantag från skatteplikt för små företag. Dessa företag är redan bekanta med hur redovisningen via One Stop Shop fungerar varför det skulle bli en omställning att byta till att redovisa enligt reglerna för små företag. Därtill saknas rätt till avdrag för ingående skatt på inköp i verksamheten för de företag som redovisar enligt reglerna för små företag.

2.2.3 Författningskommentar

18 kap. 17 § ML – när undantaget för små företag upphör att gälla

I författningskommentaren anges att om en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land har en årsomsättning inom landet som under kalenderåret överstiger 120 000 kronor ska denne antingen anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 7 kap. 2 § SFL eller välja att tillämpa den särskilda ordning som framgår av artikel 369a-k i mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket konstaterar att den särskilda ordningen för små företag gäller även vid leveranser och tillhandahållanden till beskattningsbara personer. En beskattningsbar person som har säte i ett annat EU-land och som saknar fast etableringsställe i Sverige och som exempelvis säljer varor eller tjänster till beskattningsbara personer för vilka den senare är betalningsskyldig enligt 16 kap. 6 § ML måste inte registrera sig för mervärdesskatt i Sverige enligt 7 kap. 2 § SFL när undantaget från skatteplikt för små företag upphör att gälla. Denne kan inte heller använda unionsordningen eftersom den ordningen endast gäller för tillhandahållanden och leveranser till konsumenter (artikel 369b i mervärdesskattedirektivet).

En beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land kan dessutom ha försäljningar som får redovisas i unionsordningen och andra transaktioner som inte får redovisas i unionsordningen.

Skatteverket föreslår därför att författningskommentarens näst sista stycke ändras enligt följande.

”I samband med att undantaget från skatteplikt upphör ska en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 7 kap. 2 § SFL. En beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land kan *behöva anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 7 kap. 2 § SFL i samband med att undantaget upphör. En beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land kan också ha rätt att välja att tillämpa den särskilda ordningen som framgår av artikel 369a-k (unionsordningen) för redovisning av mervärdesskatt.*”

3 Konsekvenser för Skatteverket

3.1 Höjd omsättningsgräns

Skatteverket gör bedömningen att förslaget innebär kostnader av engångskaraktär om 645 500 kronor med hänsyn till ändringar i e-tjänsten och informationsinsatser.

Förslaget kommer på sikt att innebära kostnadsbesparingar för Skatteverket genom en minskad administration av deklARATIONER och betalningar för de företag som kommer att tillämpa undantaget för små företag.

3.2 Undantag från skatteplikt för små företag

Skatteverket gör bedömningen att förslaget innebär kostnader av engångskaraktär avseende bland annat utveckling av en ny e-tjänst för att lämna förhandsanmälan, uppdatering av anmälan och särskild sammanställning. Dessutom behöver en it-lösning skapas för utbyte av information med andra EU-länder. Kostnaderna beräknas totalt uppgå till cirka 12 miljoner kronor.

Därtill tillkommer årliga kostnader för bland annat förvaltning av det uppbyggda it-systemet och handläggning av sådana ärenden som inte kan hanteras maskinellt/automatiskt. Kostnaderna beräknas uppgå till cirka 6 miljoner kronor per år.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Ann-Sofi Pallasdies. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Pia Gustafsson och sektionschefen Monica Lerup.



Katrin Westling Palm

