

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-10-10

Närvarande: f.d. justitierådet Bo Svensson, f.d. regeringsrådet Leif Lindstam och regeringsrådet Nils Dexe.

Mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner, med flera frågor om mervärdesskatt

Enligt en lagrådsremiss den 19 september 2007 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
3. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av ämnesrådet Ulrika Hansson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

De i lagrådsremissen lämnade förslagen syftar till att uppnå större överensstämmelse med EG-rätten, att motverka skatteundandragande och att göra reglerna tydligare och därmed enklare att tillämpa.

De olika förslagen rör frågor som inte har något direkt inbördes sammanhang. Lagrådet väljer därför att, i likhet med vad som gjorts i remissen, behandla de ändringsförslag som rör en viss fråga i ett sammanhang.

För mervärdesskattelagen används i yttrandet förkortningen ML.

Felaktigt mervärdesskattebelopp på faktura

I lagrådsremissen föreslås bestämmelser om behandlingen av felaktigt debiterad mervärdesskatt. Innebörden av bestämmelserna är att den som i en faktura felaktigt anger mervärdesskatt ska vara skyldig att till staten betala det felaktiga beloppet, oavsett om felet är att den omsättning som fakturan avser inte är skattepliktig, att den som ställer ut fakturan inte är en beskattningsbar person eller att ett för högt skattebelopp har debiterats. Det anges i remissen att felet kan rättas genom en kreditfaktura, som ställs ut av den som utfärdat den ursprungliga fakturan och att den som tar emot en faktura med felaktigt debiterad mervärdesskatt har rätt till avdrag för ingående skatt endast med ett belopp som svarar mot en korrekt debiterad skatt.

Bestämmelser om skyldigheten att betala felaktigt debiterad mervärdesskatt föreslås bli intagna i ett nytt tredje stycke i 1 kap. 1 § ML och i en ny paragraf, 2 e §, i samma kapitel. I ett nytt tredje stycke i 13 kap. 26 § och i två nya paragrafer, 27 och 28 §§, i samma kapitel föreslås bestämmelser om återföring av felaktig mervärdesskatt som dragits av och om redovisning av felaktig mervärdesskatt. Vidare föreslås att i 1 kap. 1 och 4 §§, 10 kap. 32 § och 16 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483) tas in bestämmelser om betalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Av remissen framgår att mervärdessskattedirektivet inte innehåller någon uttömmande reglering av hur felaktigt debiterad mervärdesskatt ska hanteras. Någon invändning kan enligt Lagrådets mening inte riktas mot att bestämmelser införs i ML som mer direkt och utförligt reglerar frågan med stöd - där det finns - i EG-rättslig praxis.

Det felaktigt debiterade beloppet kallas i 13 kap. 26 § och i rubriken närmast före 13 kap. 27 § ”felaktigt debiterad mervärdesskatt”. De nya bestämmelserna på detta område bygger på att beloppet inte är mervärdesskatt enligt lagen. Även om det därför framstår som något oegentligt att kalla det för felaktigt debiterad mervärdesskatt får uttrycket, som knappast kan missförstås, godtas.

1 kap. ML

1 §

Det föreslagna tredje stycket i paragrafen kan enligt Lagrådets mening utformas enklare och förslagsvis ges följande lydelse:

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

2 e §

Enligt vad som föreskrivs i den föreslagna paragrafen är det den som felaktigt anger mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling som är betalningsskyldig för beloppet.

I avsnitt 4.3 i remissen anges att avsikten är att bestämmelsen ska tillämpas även i det fall en köpare har upprättat den felaktiga fakturan för säljarens räkning enligt 11 kap. 4 § ML.

Denna avsikt kan inte sägas tydligt framgå av den föreslagna bestämmelsen. Det ligger närmare till hands att läsa den så att det är den som faktiskt, låt vara för annans räkning, angett det felaktiga beloppet i en faktura, som också ska betala beloppet.

Lagrådet anser att avsikten skulle komma till tydligare uttryck om paragrafen gavs en delvis annan lydelse, som även den är avsedd

att täcka de fall av felaktig debitering av mervärdesskatt som enligt vad som sagts i inledningen till detta avsnitt kan förekomma. Den bör också lämpligen föregås av en rubrik. Lagrådet förordar att rubriken och paragrafen ges följande lydelse:

Skyldighet att betala felaktigt debiterad mervärdesskatt

2 e § Ett belopp som avses i 1 § tredje stycket ska betalas av den som skulle vara skyldig att betala beloppet om det utgjorde mervärdesskatt enligt denna lag.

Den nya bestämmelsen i 2 e § föreslås träda i kraft den 1 januari 2008. Frågan vad som ska gälla beträffande belopp som felaktigt angivits vara mervärdesskatt i faktura som utfärdats före utgången av år 2007 behandlar Lagrådet i samband med ikraftträdandebestämmelserna.

13 kap. 26 § ML

I paragrafens första stycke finns en bestämmelse om skyldigheten för en skattskyldig att återföra avdragen ingående skatt då han på grund av en prisnedsättning fått en kreditnota från säljaren. Återföring ska ske med ett belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som varit hänförlig till nedsättningen av priset.

I det föreslagna andra stycket i paragrafen föreslås att återföring på samma sätt ska ske vid ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt.

De två situationer som regleras i första respektive andra stycket är inte helt jämförbara. Då det pris på vilket mervärdesskatt korrekt har beräknats i en ursprunglig faktura sätts ned ska även skatten på prisnedsättningen sättas ned i samma mån. Vid rättelse av en felaktigt debiterad skatt kommer prisnedsättningen att bestå i nedsättningen av skatten och återföringen ska därför inte avse den på

prisnedsättningen belöpande skatten utan hela det skattebelopp som kreditnotan tar upp.

Det föreslagna andra stycket bör därför utformas på ett annat sätt och förslagsvis ges följande lydelse:

I det fall en kreditnota avser en ändring enligt 28 § av felaktigt debiterad mervärdesskatt ska hela det felaktiga skattebeloppet återföras enligt första stycket, om det inte redan skett.

Uttagsbeskattning

Beskattningen enligt ML av omsättning som sker mot ersättning kompletteras med bestämmelser om uttag av varor och tjänster. I 2 kap. 2–8 §§ ML regleras i vilka fall uttagsbeskattning ska ske.

I lagrådsremissen föreslås delvis ändrade bestämmelser om förutsättningarna för uttagsbeskattning. Ändringarna föranleds i första hand av att gemenskapsrätten såsom den tolkats av EG-domstolen behandlar en omsättning som uttag endast om den görs utan att ersättning alls tas ut medan uttag enligt den nuvarande lydelsen av ML föreligger även om en vara eller tjänst tillhandahålls mot en ersättning som inte är marknadsmässigt betingad.

Denna bestämning av begreppet uttag medför att beskattning kan undvikas genom att en symbolisk ersättning tas ut för varor eller tjänster som används privat. För att motverka detta regleras i mervärdesskattedirektivet och i föreslagna nya bestämmelser i 7 kap. ML hur beskattningsvärdet ska bestämmas i sådana fall.

Lagrådet, som inte kan rikta några invändningar mot att de svenska bestämmelserna i ML utformas i överensstämmelse med obligatoriska bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, har följande synpunkter på vissa av de föreslagna bestämmelserna.

2 kap. ML 2 §

I punkt 1 i paragrafen anges först två åtgärder som utgör uttag av vara, nämligen att en vara tas ut för den skattskyldiges eller personalens privata bruk eller för överlåtelse utan ersättning. Därefter följer en bestämmelse som innebär att uttag mer generellt föreligger om en vara tas ut för andra ändamål än den egna verksamheten. Bestämmelsen är utformad i nära överensstämmelse med artikel 16 första stycket i mervärdesskatte direktivet.

I artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att uttag som görs inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse i syfte att ge gåvor av ringa värde eller att ge bort varuprov inte ska beskattas som uttag.

Innebörden av första stycket i artikeln är inte helt klar. Uttag för privat bruk är ett exempel på "användning för andra ändamål än den egna rörelsen". Överlåtelse utan ersättning kan vara av samma karaktär men kan också vara ett led i den egna rörelsen, t.ex. då det är fråga om gåvor av ringa värde till personalen eller till affärskontakter eller om varuprover.

Det ligger närmast till hands att se andra stycket som en värdemässig begränsning av den uttagsbeskattning som ska ske vid överlåtelse av varor utan ersättning. Om avsikten är att begränsningen inte ska gälla då varor med ett högre värde tas ut för att ges bort som ett led i den egna rörelsen bör punkt 1 i paragrafen ges en annan lydelse. Vidare bör i paragrafen införas en bestämmelse som motsvarar den i artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Om Lagrådets förslag följs torde bestämmelsen i 3 kap. 27 § ML om undantag från skatteplikt för uttag av varor för representation eller liknande ändamål kunna slopas.

I punkt 2 i paragrafen föreskrivs att uttag föreligger då en vara förs över från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ till verksamhet som inte alls eller endast delvis medför sådan skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

I 10 kap. har 10 § upphävts.

Bestämmelsen i 11 a § avser det fallet att ett nytt transportmedel omsätts och transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Någon möjlighet att i ett sådant fall föra över transportmedlet från en verksamhet till en annan synes inte finnas.

I 11 b § är fråga om varor som importerats till Sverige för att omsättas till ett annat EG-land och som därefter beskattats som gemenskapsinternt förvärv i ett annat EG-land. Inte heller i detta fall synes det finnas någon möjlighet att föra över varan mellan två verksamheter på det sätt som krävs för att uttag ska anses föreligga.

När det gäller 11 c och 11 d §§, som behandlar omsättning av investeringsguld, torde det finnas en möjlighet till överföring av varor mellan två verksamheter.

Hänvisningen till 10 kap. bör med stöd av vad som nu sagts omfatta 9, 11 och 11 c—13 §§.

Paragrafen kan då ges följande lydelse:

Med *uttag av vara* förstås att den som är skattskyldig

1. tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk eller, om inte annat följer av andra stycket, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, eller
2. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 och 11 c–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

Överlåtelse av varor utan ersättning anses inte som uttag, om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover och ges för den skattskyldiges egen verksamhet.

I 7 kap. 3 a och 3b § bör hänvisningen avse 10 kap. 9 och 11-13 §§.

Vid en jämförelse mellan bestämmelserna om beskattningsunderlaget vid uttag och vid underprisöverlåtelser kan konstateras att det i det senare men inte i det förra fallet finns en möjlighet för den skattskyldige att göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Skälet till denna svårförklarliga skillnad framgår varken av remissen eller av mervärdesskattedirektivet. Eftersom direktivet inte innehåller några bestämmelser i detta avseende vare sig i fråga om uttag eller underprisöverlåtelser bör övervägas att behandla situationerna på samma sätt.

5 §

Första stycket 1 och 2 bör i enlighet med vad Lagrådet föreslagit beträffande 2 § 1 och 2 ges en annan utformning än som föreslagits i remissen. I första stycket 2 och 3 i paragrafen bör beträffande rätten till återbetalning hänvisas till 10 kap. 9, 11 och 11 c–13 §§.

Punkterna 1 och 2 i paragrafen föreslås få följande lydelse:

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för sitt eget eller personalens privata bruk, om tjänsten tillhandhålls utan ersättning,
2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för privat ändamål, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 § av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

I första stycket 3 bör hänvisningen till 10 kap. avse 9, 11 och 11 c–13 §§.

7 §

I paragrafen finns bestämmelser om uttag av tjänster i byggnadsrörelse. Väsentligen innebär de i remissen föreslagna bestämmelserna att uttagsbeskattningen ska omfatta inte endast fastigheter i rörelsen utan också lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. I likhet med vad som nu gäller ska uttagsbeskattning ske då den skattskyldige utför eller förvärvar i paragrafen angivna tjänster och tillför dem en fastighet som utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen medan uttagsbeskattning ska ske endast av sådana tjänster som den skattskyldige själv utför när det är fråga om en fastighet som är tillgång i byggnadsrörelsen men inte en lagertillgång.

Såvitt framgår av remissen och av vad som upplysts vid fördragningen är avsikten att samma bestämmelser ska gälla beträffande lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt som beträffande fastigheter.

De föreslagna bestämmelserna i första stycket kan enligt Lagrådets uppfattning utformas något enklare och tydligare med följande lydelse:

Med uttag av tjänst förstås även att en skattskyldig i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om han både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Detsamma gäller i fråga om tjänster som den skattskyldige utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

Definition av begreppet marknadsvärde

1 kap. 9 § ML

I paragrafen införs en definition av begreppet marknadsvärde i nära överensstämmelse med artikel 72 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt huvudregeln i paragrafens och artikelns första stycke ska marknadsvärdet vara det pris som köparen skulle få betala till en oberoende leverantör av en viss vara eller tjänst. Om detta pris inte kan fastställas framgår av det andra stycket 1 i paragrafen och i artikeln att marknadsvärdet av en vara i stället ska vara inköps- eller självkostnadspriset. Lagrådet noterar att det i detta senare fall tycks vara så att marknadsvärdet av en ovanlig vara, för vilken något jämförbart pris inte kan fastställas, enligt lagen ovillkorligen ska vara inköps- eller självkostnadspriset, även om varan på grund av t.ex. inkurans har ett marknadsvärde i ordets vanliga mening som är lägre. Mervärdesskattedirektivet tycks dock inte ge utrymme för någon annan utformning av definitionen av marknadsvärde.

Det kan vidare noteras att marknadsvärdet enligt direktivets definition ska användas som beskattningsunderlag vid underprisöverlåtelser, med möjlighet för den skattskyldige att undvika detta genom att göra sannolikt att ersättningen för överlåtelser är marknadsmässigt betingad (de föreslagna 7 kap. 3 a–3 c §§).

Lagrådet finner att de föreslagna bestämmelserna får godtas men förordar att paragrafens första stycke ges en något enklare utformning enligt följande:

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner

Mervärdesskattedirektivet medger inte att underpristransaktioner, som i nu gällande svenska bestämmelser, behandlas som uttag. I stället ger direktivet medlemsstaterna möjlighet att under vissa förutsättningar avvika från huvudregeln (artikel 73 och 7 kap. 3 § 1 ML) om att beskattningsvärdet är ersättningen för en skattepliktig omsättning. Förutsättningarna är enligt artikel 80 att det finns vissa band (mellan köparen och säljaren), att ersättningen är lägre än marknadsvärdet och att köparen eller i vissa fall säljaren inte har full avdragsrätt för den ingående skatten.

Enligt artikel 80.1 c kan avvikelser från den faktiska ersättningen som beskattningsunderlag göras också om ersättningen överstiger marknadsvärdet.

Artikel 80 motsvaras av de föreslagna 7 kap. 3 a–3 c §§ ML. I paragraferna har lagts till en fjärde förutsättning för att en avvikelse

ska vara möjlig, nämligen att den skattskyldige inte kan göra sannolikt att (den lägre eller högre) ersättningen är marknadsmässigt betingad. Som redan framhållits avviker bestämmelserna på denna punkt från vad som gäller i fråga om beskattningsunderlaget vid uttag där en sådan bevisregel inte föreslås gälla.

I 7 kap. 3 d § tredje stycket och 3 e–3 i §§ ML har i enlighet med den möjlighet som artikel 80.1 ger medlemsstaterna föreskrivits vilka band mellan köpare och säljare som ska föreligga för att 7 kap. 3 a–3 c §§ ML ska få tillämpas.

De föreslagna bestämmelserna framstår enligt Lagrådets mening som komplicerade och omfångsrika. Syftet med dem – att förhindra skatteundandraganden eller skatteflykt – kunde enligt Lagrådets mening uppnås genom en grundläggande enkel föreskrift om att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet av och inte ersättningen för varor eller tjänster, om ersättningen inte är bestämd på marknadsmässiga eller affärsmässiga grunder. Härigenom skulle ha uppnåtts att prisnedsättningar som föranleds av konkurrensskäl, marknadsföringsskäl, inkurans m.m. godtas. Andra prisnedsättningar, som får antas bero på att det föreligger något särskilt förhållande mellan köpare och säljare av t.ex. personlig, juridisk eller organisatorisk natur, skulle däremot inte godtas.

Som artikel 80 är utformad synes det ofrånkomligt att utforma de svenska bestämmelserna i huvudsaklig överensstämmelse med artikeln.

Förutsättningarna för att marknadsvärdet och inte ersättningen ska läggas till grund för beskattningen anges i tre paragrafer, 7 kap. 3 a–3 c §§ ML. Enligt Lagrådets mening kan i vart fall 3 b och 3 c §§ samlas i en paragraf av följande lydelse:

3 b §

I sådant fall som avses i 3 § 1 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2, 4, 8–10, 11, 11 a eller 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 eller 30 g §, eller är högre än marknadsvärdet,
2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§,
3. säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

De i 3 d–3 i §§ ML intagna bestämmelserna om olika samband mellan köpare och säljare framstår enligt vad Lagrådet anfört ovan som onödiga från saklig synpunkt. Av formella skäl kan dock knappast undvikas att reglera frågan i lagtexten. Det är enligt Lagrådets uppfattning tillräckligt att i lagtexten ange vilka typer av samband som ska beaktas och i författningskommentaren närmare precisera dessa samband.

Med den ändring som Lagrådet förordat beträffande 3 b och 3 c §§ kan den i remissen föreslagna 3 d § ges beteckningen 3 c § och bildas av de två första styckena i den i remissen föreslagna 3 d §. I en följande paragraf, som enligt Lagrådets förslag blir 3 d §, tas in en bestämmelse om de samband som ska föreligga mellan säljare och köpare för att marknadsvärdet ska få tillämpas i stället för ersättningen. I remissens lagförslag har den i artikel 80 andra stycket i direktivet anvisade möjligheten att betrakta arbetsrättsliga band som juridiska band utnyttjats.

Med beaktande av vad som nu sagts kan paragrafen förslagsvis ges följande lydelse:

Säljare och köpare ska anses förbundna med varandra enligt 3 a och 3 b §§, om det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av anställning eller medlemskap, finansiella eller juridiska band.

Hänvisningen i 7 kap. 3 § får, om Lagrådets förslag följs, ändras till 3 a eller 3 b § och hänvisningen i 3 c § enligt Lagrådets förslag (3 d § i det remitterade förslaget) ändras till 3–3 b §§.

Kommuns vidareuthyrning av fastighet till annan myndighet – justering av 3 kap. 3 § ML

Genom 3 kap. 2 § ML undantas omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastigheter från skatteplikt. Undantaget begränsas emellertid i nästföljande paragraf, 3 §, som innehåller långa uppräknningar av skattepliktiga transaktioner på fastighetsområdet. Det hade varit önskvärt med en upplysning i 3 kap. 2 § om att skattebefrielsen är mera begränsad än paragrafen ger sken av, exempelvis genom att paragrafen inleds enligt följande:” Från skatteplikt undantas, *med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter etc.*”

Definition av ”samlarföremål” i 3 kap. 23 § ML

I den remitterade lagtexten talas i 3 kap. 23 § 1 om ”sedlar och mynt som används som lagligt betalningsmedel, med undantag av ... metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel...”

Lagrådet förordar att första stycket 1 ges följande lydelse:

1. sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av sådana sedlar och mynt som vanligtvis inte används som betalningsmedel eller som utgör samlarföremål av numismatiskt intresse,

Införande av konkurrensregel avseende verksamhet i offentlig-rättsliga organ

4 kap. 7 § ML

Det föreslagna nya andra stycket i paragrafen kan förenklas.

Lagrådet förordar att det ges följande lydelse:

Första stycket gäller inte om behandlingen av omsättningen som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Export av varor vid hämtköp

I den föreslagna lydelsen av 5 kap. 9 § första stycket 3 ML anges att en omsättning av en vara anses som en omsättning utomlands då en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EG.

Den i remissen föreslagna ändringen motiveras av att bestämmelsen bättre ska motsvara artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. I direktivet finns dock en begränsning av räckvidden av undantaget genom att det inte gäller omsättning av varor som transporteras av förvärvaren själv för utrustning, bunkring eller proviantering av fritidsbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk.

Enligt Lagrådet bör det i det fortsatta lagstiftningsarbetet göras klart om denna begränsning av undantaget följer av andra bestämmelser. Om så inte är fallet får övervägas om en sådan begränsning ska införas.

Innehållet i kreditnota

11 kap. 10 § ML

I paragrafen behandlas kreditfaktura och kreditnota. Lagrådet föreslår att punkten 2 i andra stycket ändras redaktionellt på så sätt att de överflödiga orden "en sådan uppgift om" tas bort.

Redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster

1 kap. 3 och 3 a §§

I remissen föreslås i fråga om omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som har samband med sådana tjänster nya regler om tidpunkten för inträde av både skatt- och redovisningsskyldigheten. Förslagen utgör väsentliga avsteg från motsvarande huvudregler i ML.

Vad gäller skattskyldigheten innebär förslaget att de nya bestämmelserna tas in i ett andra stycke i 1 kap. 3 §, vars första stycke innehåller huvudreglerna om tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Enligt Lagrådets mening blir regleringen tydligare och mer lättläst om nuvarande utformning av 3 § i huvudsak behålls och den nya ordningen beträffande bygg- och anläggningstjänster m.m. uttrycks i en särskild paragraf, närmast efter 3 §. Gällande reglering i 3 § bör vidare kompletteras så att det framgår att det i andra lagrum

finns bestämmelser om undantag från huvudreglerna. För en sådan komplettering talar också att det i remissen genom en ny 3 a §, som avses bli tillämplig på omsättning av vissa personbilar och motorcyklar, dessutom föreslås ytterligare ett undantag från huvudreglerna i 3 §. Detta medför att den i remissen föreslagna 3 a § i stället bör få beteckningen 3 b §.

Lagrådet förordar att 1 kap. 3 § disponeras om något och ges följande lydelse:

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a –4 §§.

Om den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst före den tidpunkt som avses i första stycket, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.

Den föreslagna regleringen av skattskyldigheten vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som har samband med sådana tjänster bör som nämnts tas in i en egen paragraf, 1 kap.

3 a §. Lagrådet förordar att paragrafen ges följande lydelse:

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster inträder skyldigheten att betala skatt när faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls, eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 11 kap. 3 § andra stycket, inträder skattskyldigheten enligt 3 §.

Som ovan sagts bör den i remissen föreslagna nya bestämmelsen i 3 a § i kapitlet i stället bilda en ny 3 b §. Den bör ges följande lydelse:

När omsättningen avser en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen

(2001:558) om vägtrafikregister och fordonet levereras till en fysisk person, som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land och som avser att föra fordonet till en plats utanför EG, inträder skyldigheten att betala skatt vid utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades.

Det kan ifrågasättas om inte en konsekvensändring bör göras i 1 kap. 4 §.

13 kap. 14 § ML

Paragrafen föreslås innehålla de nya reglerna om tidpunkten för inträde av skyldigheten att redovisa utgående skatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som har samband med sådana tjänster. Bestämmelserna kan sägas ha en motsvarighet i det i remissen förslagna nya andra stycket i 1 kap. 3 § (enligt Lagrådets förslag 1 kap. 3 a §) om tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid sådan omsättning.

Det är en fördel om den nya regleringen i paragrafen närmare ansluter till utformningen av sistnämnda bestämmelse. Lagrådet förordar att de föreslagna första och andra styckena i paragrafen församman till ett stycke och att paragrafen efter redaktionella justeringar får följande lydelse:

Vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster eller av varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska den utgående skatten på omsättningen redovisas för den redovisningsperiod under vilken faktura har utfärdats. Om den som utför bygg- eller anläggnings-tjänsten har fått betalning i förskott eller a conto utan faktura, ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen har tagits emot. Redovisning ska ske senast för den redovisningsperiod som infaller närmast efter utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.

Första stycket gäller inte om skatten med tillämpning av 10 eller 11 § ska redovisas tidigare eller om redovisning sker enligt 8 §.

13 kap. 20 § ML

Av de föreslagna bestämmelserna i paragrafen framgår när ingående skatt får dras av vid förvärv av bygg- eller anläggningstjänster. I det remitterade förslaget saknas en motsvarande reglering i fråga om förvärv av varor som har samband med sådana tjänster. Paragrafen behöver också följdändras med anledning av Lagrådets förslag till formulering av 13 kap. 14 §. Lagrådet förordar att första stycket i paragrafen ges följande lydelse:

Vid förvärv av sådana tjänster och varor som avses i 14 § får den ingående skatten dras av när redovisning ska ske enligt första stycket i den paragrafen.

Krav på faktura för avdragsrätt vid omvänd skattskyldighet

8 kap. 17 § ML

Lagrrådet förordar att paragrafens första stycke förtydligas.

I paragrafens andra stycke anges att avsteg kan medges från skyldigheten att styrka avdragsrätten med faktura. Uttryckssättet leder tanken till att det i varje enskilt fall krävs ett medgivande för ett sådant avsteg. Eftersom detta inte synes vara avsikten bör stycket ges en annan utformning.

Lagrrådet förordar att paragrafen får följande lydelse:

Vid förvärv av vara eller tjänst från någon som är skattskyldig eller om förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 ska avdragsrätten styrkas genom faktura.

Om det finns särskilda skäl behövs ingen faktura, om förvärvaren är skattskyldig och kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Detta gäller dock inte i de fall förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

ML

Den nya bestämmelsen i 1 kap. 2 e § föreslås träda i kraft den 1 januari 2008. Frågan blir då vad som ska gälla beträffande belopp som felaktigt angivits vara mervärdesskatt i faktura som utfärdats före utgången av år 2007. I lagrådsremissen föreslås inte någon övergångsreglering beträffande den betalningsskyldighet som föreskrivs i 1 kap. 2 e §. Det innebär att bestämmelsen blir tillämplig på fakturor som utfärdas efter ikraftträdandet. Som den föreslagna lagtexten är utformad täcker den emellertid också mervärdesskattebelopp som före ingången av år 2008 felaktigt angivits på faktura. Det är emellertid inte godtagbart att på detta sätt ge bestämmelsen retroaktiv verkan. Lagrådet föreslår därför en övergångsreglering som klargör att bestämmelser i 1 kap. 2 e § bara gäller fakturor som utfärdas efter ikraftträdandet. Godtas det förslaget behövs inga föreskrifter om hur redovisningen ska ske av belopp som före ikraftträdandet i faktura eller liknande handling felaktigt angivits utgöra mervärdesskatt (jfr punkten 6 i de remitterade övergångsbestämmelserna).

I enlighet härmed förordar Lagrådet att punkten 6 i övergångsbestämmelserna ges följande lydelse:

6. De nya bestämmelserna i 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § ska inte tillämpas på belopp som angivits i faktura eller liknande handling som har utfärdats före ikraftträdandet.

Skattebetalningslagen

I punkten 2 i den föreslagna övergångsregleringen föreslås att den nya föreskriften i 10 kap. 32 § första stycket om särskild skattedeklaration på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt ska tillämpas i

fråga om faktura eller liknande handling som har utfärdats efter ikraftträdandet. Det är emellertid en överflödig regel. Däremot behövs en bestämmelse som klargör att någon deklARATION inte behöver lämnas när debiteringen skett före ikraftträdandet. Lagrådet förordar att punkten 2 får följande lydelse:

2. Den nya föreskriften i 10 kap. 32 § första stycket ska inte tillämpas på belopp som angivits i faktura eller liknande handling som har utfärdats före ikraftträdandet.

Övriga frågor

Lagrådet lämnar förslagen i övrigt utan erinran.