

Stockholm 4 juni 2020

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Promemoria om omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster (Fi2020/01855/S2)

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över promemorian *Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster* (Fi2020/01855/S2). FAR får med anledning av detta anföra följande.

Sammanfattning

FAR är i grunden positiv till förslag som kan antas motverka mervärdesskattebedrägerier. FAR anser dock att kostnaderna för företagen för att anpassa sig till och sedan efterleva de nya reglerna måste stå i rimlig proportion till de ökade skatteintäkterna förslaget kan antas medföra. FAR anser här att förslagets konsekvensanalys inte innehåller information som medför att det går att göra en sådan utvärdering. Det står dock klart att förslaget, i sin nuvarande utformning, kommer att medföra en stor ökning av företagens administrativa börda samtidigt som de nya reglerna endast bedöms minska skattebortfallet från 1,25 miljarder kronor under 2018 och delar av 2019 till 0,5 miljarder kronor under 2021.

Förslaget synes således inte vara ett särskilt effektivt medel för att minska statens skatteförluster till följd av mervärdesskattebedrägerier. Promemorian berör även frågan om alternativa sätt att motverka skattebedrägerier med mycket lätt hand och det konstateras i princip endast att fenomenet är svårt att kontrollera. Enligt FAR:s mening bör det undersökas om inte en utökad eller förbättrad skattekontroll kan ge samma eller bättre utfall till en lägre sammanlagd kostnad.

FAR avstyrker mot bakgrund av det ovan sagda att förslaget i nuläget införs. Om omvänd skattskyldighet ska införas måste ett sådant beslut grundas på en utförligare utredning där för- och nackdelar, alternativa lösningar samt ökade skatteintäkter och fullgörandekostnader ställts mot varandra.

För det fall att regeringen beslutar att gå vidare med förslaget rekommenderar FAR att en rad förtydliganden görs, liksom att alternativ till när den omvända skattskyldigheten ska tillämpas först övervägs.

Bakgrund

I promemorian föreslås att omvänd skattskyldighet införs för omsättning mellan beskattningsbara personer av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer.

EU:s medlemsstater får alltsedan 2013 tillfälligt införa bestämmelser om omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa typer av varor och tjänster som anses särskilt känsliga för bedrägerier, däribland de nu aktuella.¹ Sverige har dock tidigare avstått från att införa några särskilda regler. Enligt promemorian har dock Skatteverket nu vid möte med Finansdepartementet informerat om att det förekommer omfattande mervärdesskattebedrägerier med mobiltelefoner och IP-telefoni, och att det är svårt att i kontrollen fånga upp inblandade företag innan bedrägerierna hinner genomföras. Storleken på bedrägerierna framhålls vara osäker, men Skatteverket bedömer att storleken under 2018 och delar av 2019 uppgår till 1,25 miljarder kronor. Omvänd skattskyldighet anses omöjliggöra denna typ av bedrägeri.

Förändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

FAR:s synpunkter på förslaget

Utredningen som ligger till grund för förslaget

Skatteverket har vid ett möte med Finansdepartementet meddelat att mervärdesskattebedrägerier som förekommer med mobiltelefoner och IP-telefoni beräknas uppgå till 1,25 miljarder kr under 2018 och delar av 2019. Hur och med vilken säkerhet Skatteverket beräknat mervärdesskattebedrägeriernas storlek framgår dock inte. Det framgår inte heller i vilken utsträckning mervärdesskattebedrägerier berör sådana varor och tjänster som föreslås omfattas av omvänd skattskyldighet, dvs. integrerade kretsanordningar, mobiltelefonitjänster, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer, eller om den enda anledningen till att även dessa varor och tjänster föreslås omfattas är för att motverka risken att bedrägerierna flyttar till sådana varor och tjänster om den omvända skattskyldigheten inte ges ett vidsträckt tillämpningsområde. I det senare fallet uppstår frågan varför inte även t.ex. gas och elektricitet, spannmål och industrigrödor (jfr art. 199a.1 e och i i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG) föreslås omfattas trots att direktivet ger möjlighet till det?

Promemorian innehåller inte heller någon närmare beskrivning av hur bedrägerierna går till, hur många aktörer det är som kan antas genomföra bedrägerierna, vilka möjligheter Skatteverket har att förhindra bedrägerierna på annat sätt än genom ändrad lagstiftning eller vilka kostnader det i så fall skulle medföra att Skatteverket drabbas av i stället för att kostnaden för att motverka bedrägerierna som nu

¹ Rådets direktiv av den 22 juli 2013 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägeri.

föreslås belasta företagen. I avsaknad av sådana uppgifter är det svårt att bedöma förslaget effektivitet och proportionalitet.

I promemorian konstateras vidare att den föreslagna lagstiftningen kommer att innebära en kraftig ökning av den administrativa bördan då i princip alla Sveriges ca 1,5 miljoner företag påverkas av förslaget. Någon uppskattning av storleken på den administrativa kostnaden för att hantera regelverket har dock inte gjorts. FAR kan här konstatera att om 1,5 miljoner företag kan förväntas beröras mer eller mindre av förslaget och de ökade årliga skatteintäkterna beräknas uppgå till 0,75 miljarder kronor så kommer företagens samlade kostnader att överstiga statens intäkter redan vid en så begränsad kostnad som 500 kr per företag.² Som en jämförelse beräknas den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn ha inneburit ökade kostnader med 5 500 kr per företag och år, eller totalt 454 miljoner kr årligen.³

Sammantaget finns det enligt FAR mycket som talar för att företagens kostnader för att efterleva det nya regelverket inte kommer att stå i proportion till de ökade skatteintäkterna.

Ikraftträdandetidpunkten

FAR konstaterar att mervärdesskattedirektivet givit medlemsstaterna rätt att införa omvänd skattskyldighet på den aktuella typen av varor och tjänster alltsedan augusti 2013. Sverige har dock till dags dato valt att inte göra så. När ett sådant förslag förs fram – närmare sju år senare – är det med en mycket kort tid för företagen att anpassa sig till den nya lagstiftningen. FAR saknar här uppgift om Skatteverket exempelvis identifierat ett kraftigt ökat antal bedrägerier under senare tid som kan motivera att förslaget införs på ett så skyndsamt sätt som nu föreslås. Det beräknade nettoskattebortfallet är förvisso betydande om Skatteverkets uppskattningar är korrekta.

Om mervärdesskattebedrägerierna inte accelererat under senare tid har FAR svårt att förstå brådskan med att införa förslaget. I stället borde det utredas grundligt om omvänd skattskyldighet är rätt väg att gå, och sedan ge företagen tid att anpassa sig. FAR befarar här att det kommer att vara svårt för företagen att anpassa sina system och rutiner i tid till det föreslagna ikraftträdandet, till vilket även den pågående coronakrisen bidrar. Som redan nämnts kan den ändrade lagstiftningen förväntas beröra i stort sett alla företag i Sverige och det kan finnas behov av extra tid för att alla ska ha tid att anpassa sig.

Vidare anser FAR att förslaget hade vunnit på om en grundligare utredning först gjorts som gjort det möjligt att bättre utvärdera för- och nackdelar, alternativa lösningar samt där ökade skatteintäkter och fullgörandekostnader tydligt kunnat ställas mot varandra.

² Jfr s. 25f. i promemorian.

³ S. 25 i promemorian.

Definitionen av varor och tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet

Definitionen av omfattade varor och tjänster är otydlig och behöver preciseras. Exempelvis ska begreppet mobiltelefoner omfatta alla apparater som har tillverkats eller anpassats till att kunna ringa på ett auktoriserat nät, oavsett om de har någon annan användning. Däremot ska begreppet inte omfatta walkie talkies, stationära telefoner eller mobiltelefonstillbehör som säljs separat från mobiltelefonen. Mobiltelefoner kan idag byggas in i de flesta produkter, t.ex. hjälmar, bilar, kläder och datorer. Förslaget måste därför förtydligas i förhållande till vilka produkter som omfattas av den nya lagen i fall då en mobiltelefon byggs in i en annan produkt.

Definitionen av spelkonsol enligt förslaget är en konsol som är särskilt anpassad för datorspel och vars primära funktion är att spela på. Ett stort antal stationära datorer som säljs idag är särskilt anpassade för datorspel och förvärvas enbart i syfte att spela på. Ett förtydligande av om sådana speldatorer ska omfattas är enligt FAR:s mening nödvändig.

Enligt förslaget omfattas inte läsplattor, e-boksläsare och liknande produkter av tillämpningsområdet. Förslaget bör kompletteras med en tydlig beskrivning av vad som utgör en sådan läsplatta, e-boksläsare eller liknande produkt i förhållande till de pektdatorer som omfattas av förslaget.

Förtydliganden i definitionen av de varor och tjänster som omfattas av förslaget är nödvändig om önskan är att minska den administrativa bördan för de företag som kommer omfattas av reglerna. Alla oklarheter ökar kostnaden för regelefterlevnad markant.

Tröskelvärdet

Vid den praktiska tillämpningen av de föreslagna reglerna blir frågan om sammansatta leveranser av stort intresse. Det är viktigt att veta om tillbehör ska ingå i det beskattningsunderlag som är avgörande för om omvänd skattskyldighet ska tillämpas, samt om tillbehören ska faktureras med mervärdesskatt eller inte när beskattningsunderlaget av de huvudsakliga produkterna överstiger 50 000 kr. Enligt förslaget ska mobiltelefonstillbehör som säljs separat från mobiltelefonen inte omfattas av omvänd skattskyldighet. Vidare framgår att begreppet bärbara datorer inte omfattar separata datorskärmar eller separata fysiska tangentbord. Förslaget indikerar således att mobiltelefonstillbehör som ingår i ett paketpris ska ingå i det beskattningsunderlag som används för att avgöra om tillhandahållandet omfattas av omvänd skattskyldighet, men att tillbehör till en bärbar dator inte ska ingå i beskattningsunderlaget oavsett om de ingår i ett paketpris eller säljs separat.

Förslaget saknar tydlig vägledning för det fall en omsättning delas upp i flera fakturor. Uppdelning kan t.ex. ske för att skilja olika produkter eller för att underlätta kostnadsallokering hos köpare, t.ex. separat fakturering av olika divisioner hos ett företag. Förslaget bör förtydliga om bedömningen ska göras per faktura även då omsättningen faktureras i flera olika fakturor.

Tröskelvärdet för de föreslagna reglernas tillämpning om 50 000 kr innebär att en säljare ska kunna hantera försäljning av samma typ av varor och tjänster, till samma kund, med samma leveransadress,

olika från gång till annan, baserat på beskattningsunderlagets storlek i fakturan. På motsvarande sätt behöver kunderna ha system som fångar upp att säljaren inte felaktigt lägger på mervärdesskatt.

Det får antas vara förenat med stora kostnader att implementera en lösning i företagets affärssystem som kan hantera denna typ av uppdelning. FAR befarar att den föreslagna tröskeln om 50 000 kr tvärtom utredningens ambitioner kan komma att öka säljarnas och köparnas administrativa börda markant. Av denna anledning borde lagstiftaren låta utvärdera alternativa förslag, t.ex. att huvudregeln är att omvänd skattskyldighet gäller vid omsättning av de varor och tjänster som omfattas av förslaget till en beskattningsbar person oberoende av fakturabeloppet.

I syfte att vidare minska den administrativa börda som uppkommer om även icke mervärdesskatteregistrerade beskattningsbara personer skulle behöva registreras med anledning av ett köp (se mer om detta nedan), skulle ett undantag från huvudregeln kunna införas. Exempelvis genom att mervärdesskatt ska debiteras vid omsättning under t.ex. 50 000 kr om köpare och säljare avtalar om detta. Med tanke på att det allra flesta transaktioner av aktuella varor sker mellan beskattningsbara personer som är mervärdesskatteregistrerade kommer undantaget att tillämpas i ett fåtal fall och därmed innebära en mycket lägre kostnad.

Ett annat alternativ vore en förenklad mervärdesskatteregistrering för beskattningsbara personer som blir registreringskyldiga med anledning av ett förvärv av aktuella varor.

FAR riktar alltså kritik mot införandet av tröskelvärdet och menar att utredningen närmare bort utvärdera alternativa sätt att införa regler som uppfyller förslaget syfte att motverka mervärdesskattebedrägerier, utan att för den skull onödigt öka företagets kostnad för regelefterlevnad.

Registreringskyldighet för företag med mervärdesskattefri verksamhet m.m.

FAR noterar att det i promemorian sägs att även företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet eller som är skattebefriade på grund av låg omsättning kommer att behöva registrera sig till mervärdesskatt och redovisa mervärdesskatt på förvärvet om fakturabeloppet överstiger 50 000 kr.⁴ FAR anser dock inte att detta stöds av den föreslagna lagtexten.

I denna sägs att omvänd skattskyldighet gäller mellan beskattningsbara personer som *är* eller *ska vara* registrerade för mervärdesskatt här. Förvärvet i sig är som FAR tolkar den föreslagna lagtexten inte en tillräcklig grund för att registreringskyldighet ska uppstå och omvänd skattskyldighet därmed tillämpas, utan det krävs att en oregistrerad förvärvare borde ha varit registrerad på annan grund än förvärvet.

En jämförelse kan här göras med t.ex. skattskyldigheten för unionsinterna förvärv i 1 kap. 2 § första stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Ett sådant förvärv utlöser skattskyldighet för förvärvaren, och det oberoende av om denne redan är eller borde vara registrerad för mervärdesskatt. Köparen blir därmed också med vissa undantag registreringskyldig enligt 7 kap. 1 § första stycket 3

⁴ Jfr. s. 14 och 26f. i promemorian.

skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Någon motsvarande registreringskyldighet för en beskattningsbar person som enbart förvärvar nu aktuella varor och tjänster föreligger inte enligt 7 kap. 1 § SFL.

Det kan även noteras att det i författningskommentaren till 1 kap. 2 § ML anges att såväl säljaren som köparen måste ”vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige, eller vara registreringskyldiga här”.⁵ Detta uttalande synes enligt FAR:s mening motsäga vad som tidigare sagts i promemorian om att förvärvet i sig kan utgöra grund för registrering av en annars oregistrerad förvärvare.

FAR anser att om intentionen är att förvärv av nu aktuellt slag som görs av beskattningsbar person alltid ska hanteras med omvänd skattskyldighet, oberoende av om köparen är registrerad för mervärdesskatt, så bör lagtexten förtydligas genom att lokutionen ”som är eller ska vara registrerade för mervärdesskatt här” utgår.

Vidare bör skälen till varför omvänd skattskyldighet ska tillämpas även i dessa fall preciseras. Som FAR förstår det syftar förslaget framförallt till att motverka att säljaren aldrig betalar in någon mervärdesskatt till staten samtidigt som köparen gör avdrag för ingående skatt. Om köparen inte är registrerad för mervärdesskatt kan denne dock inte heller göra avdrag för ingående skatt. Argumenten för att under sådana omständigheter ändå tillämpa omvänd skattskyldighet framstår enligt FAR:s mening som tämligen svaga.

Enligt FAR:s mening torde det vara en större risk för att en oregistrerad förvärvare av misstag inte redovisar mervärdesskatt på inköpet än att säljaren debiterar mervärdesskatt utan avsikt att betala in denna till staten.

Utökad rapporteringskyldighet?

Av artikel 199a 1b i mervärdesskattedirektivet framgår att införandet av omvänd skattskyldighet på de nu aktuella typerna av varor och tjänster är beroende av införandet av lämpliga och effektiva rapporteringskyldigheter för de beskattningsbara personer som omsätter varorna och tjänsterna. Motsvarande skyldighet föreligger inte för sådan försäljning som redan idag omfattas av lokal omvänd skattskyldighet i Sverige, t.ex. för byggtjänster, utsläppsrättigheter och skrot.

Försäljning som omfattas av lokal omvänd skattskyldighet ska förvisso redan idag rapporteras på en särskild rad i säljarens skattedeklaration. Det är dock med nuvarande, begränsade rapporteringskyldigheter inte möjligt för Skatteverket att se till vilka kunder och med vilket belopp försäljningen sker. Enligt FAR:s mening innebär det en förhöjd risk för att köpare med t.ex. begränsad avdragsrätt för ingående skatt av misstag eller medvetet inte rapporterar mervärdesskatten på inköpet. Det senare gäller i än högre grad om tanken är att även idag oregistrerade förvärvare ska registrera sig för och redovisa mervärdesskatt på förvärvet. Det torde även bli attraktivare att använda mindre företag för att göra ”privata” inköp av t.ex. dyrbarare datorer och mobiltelefoner utan mervärdesskatt eftersom

⁵ S. 30 i promemorian.

företaget då inte behöver utsätta sig för den förhöjda risk för granskning som ett yrkat avdrag för ingående skatt utgör.

Enligt FAR:s mening finns det mot bakgrund av både mervärdesskattedirektivets bestämmelser och risken för att inköp inte redovisas anledning att överväga om förslaget om omvänd skattskyldighet bör kombineras med en utökad rapporteringsskyldighet för säljaren. Samtidigt innebär en skyldighet att rapportera vem försäljning sker till och till vilket värde ytterligare administrativa bördor och därmed sammanhängande kostnader för företagen. Utredningen saknar idag helt diskussion om detta vilket FAR anser är en brist.

Sammanfattande synpunkter

Sammanfattningsvis är det FAR:s uppfattning att förslaget hade vunnit på om en grundligare utredning först hade utförts innan förslaget presenterades. Mot bakgrund av att möjligheten att införa omvänd skattskyldighet på omsättning av den aktuella typen av varor och tjänster förelegat under en lång rad år har FAR svårt att utifrån den information som delges i promemorian förstå brådskan med att nu införa omvänd skattskyldighet, och det även på varor och tjänster som åtminstone enligt vad som framgår av promemorian inte varit särskilt utsatta för mervärdesskattebedrägerier.

FAR anser även att det är en allvarlig brist att utredningen inte förmått ange någon uppskattad kostnad för företagen implementera och därefter efterleva det nya regelverket. Baserat på de siffror som nämns i utredningen framstår det dock som att förslaget inte tycks vara något särskilt effektivt medel för att minska statens skatteförluster till följd av mervärdesskattebedrägerier.

FAR ser också en stor risk för att företagens ökade kostnader inte kommer att stå i proportion till de ökade skatteintäkterna. FAR kan därför i nuläget inte ställa sig bakom förslaget utan avstyrker att detta införs. FAR vill dock poängtera att FAR inte generellt är motståndare till att omvänd skattskyldighet införs. Innan så görs måste en gedigen utredning göras som tydligt visar på för- och nackdelar, alternativa sätt att komma till rätta med bedrägerierna, kostnader för företagen och det allmänna och varför några andra alternativa tillvägagångssätt att minska bedrägerierna inte är möjliga, eller åtminstone mindre attraktiva alternativ än att införa omvänd skattskyldighet.

FAR



Markus Thaler
Ordförande i FAR:s Specialistgrupp för skatt