

Omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa varor och tjänster

April 2020

Promemorians huvudsakliga innehåll

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

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

Innehållsförteckning

1	Lagtext	4
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	4
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2020:xxx) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	7
2	Bakgrund.....	11
3	Omvänd skattskyldighet för vissa varor och tjänster	12
3.1	Gällande rätt	12
3.1.1	EU-rätt.....	12
3.1.2	Svensk rätt	12
3.2	Omvänd skattskyldighet införs vid omsättning av vissa ytterligare varor och tjänster.....	13
3.3	Tillämpningsområdet.....	15
3.3.1	När ska omvänd skattskyldighet gälla?	15
3.3.2	Precisering av tillämpningsområdet	16
3.3.3	Villkor för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas	19
3.3.4	Om reglerna tillämpats på felaktigt sätt.....	22
3.4	Återbetalning av ingående skatt	22
4	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	23
5	Konsekvensanalys.....	24
5.1	Syfte, alternativa lösningar och förslagets förenlighet med EU-rätten.....	24
5.2	Offentligfinansiella effekter	25
5.3	Effekter för företagen	25
5.4	Effekter på priser.....	27
5.5	Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	28
5.6	Övriga effekter	28
6	Författningskommentar.....	29
6.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	29
6.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2020:xxx) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	30

1 Lagtext

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

1 §³

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

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

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

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

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

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

11 e §⁴

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

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

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

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2015:888.

⁴ Senaste lydelse 2015:888.

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

13 kap.

6 §⁵

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

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

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

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

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

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

8 §⁶

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

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

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

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

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

18 a §⁷

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

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

⁵ Senaste lydelse 2016:261.

⁶ Senaste lydelse 2012:755.

⁷ Senaste lydelse 2012:755.

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

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

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

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

Lydelse enligt prop. 2019/20:122 Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

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

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

– en beskattningsbar person,

– en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad till mervärdesskatt här, eller

– en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,

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

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

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

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

² Senaste lydelse 2016:1208.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4 i. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer: den som förvärvar varan,

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

6. för import av varor

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

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

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

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet som kan hänföras till

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

2. byggstädning, och

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2 Bakgrund

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

Skatteverket har vid möte med Finansdepartementet informerat om att det förekommer omfattande mervärdesskattebedrägerier med mobiltelefoner och IP-telefoni (VoIP). Det finns inga säkra siffror på omfattningen av skattebedrägerierna, men Skatteverket har beräknat att skatteförlusterna under 2018 och delar av 2019 uppgår till 1,25 miljarder kronor. Bedrägerierna sker på ett systematiskt sätt med ett flertal företag inblandade och med användande av olika mellanled för att försvåra upptäckt. Det är fråga om kvalificerad och organiserad ekonomisk brottslighet av mycket allvarlig karaktär. Det är enligt Skatteverket mycket svårt att i kontrollen hinna fånga upp inblandade företag innan bedrägerierna hinner genomföras. Skatteverket har framfört att om omvänd skattskyldighet mellan beskattningsbara personer införs så går det inte längre att genomföra den aktuella typen av bedrägerier. Vid omvänd skattskyldighet är köparen, i stället för säljaren, skattskyldig (redovisnings- och betalningsskyldig) för mervärdesskatt. Med omvänd skattskyldighet försvinner möjligheten att säljaren fakturerar och tar ut mervärdesskatt från köparen och sedan låter bli att betala in skatten till staten, medan köparen ändå gör avdrag för den skatt som betalats till säljaren. Det beror på att köparen i dessa fall inte betalar utgående skatt till säljaren. I stället är det köparen som både redovisar och betalar utgående och ingående skatt till staten.

Mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att tillämpa omvänd skattskyldighet för vissa varor och tjänster som är särskilt känsliga för bedrägeri.¹ Sverige har, i syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier, infört omvänd skattskyldighet vid handel inom landet mellan beskattningsbara personer med guld, byggtjänster, utsläppsrätter för växthusgaser samt avfall och skrot av vissa metaller. Denna promemoria behandlar möjligheten att införa omvänd skattskyldighet vid handel med vissa ytterligare varor och tjänster i syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier som leder till skattebortfall och snedvridning av konkurrensen.

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

3 Omvänd skattskyldighet för vissa varor och tjänster

3.1 Gällande rätt

3.1.1 EU-rätt

Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, ska vara föremål för mervärdesskatt (artikel 2 i mervärdesskattedirektivet). Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14). Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor (artikel 24). Mervärdesskatt ska som regel betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster (artikel 193). I vissa fall ska dock mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person till vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs, s.k. omvänd skattskyldighet. Medlemsstaterna får också för vissa särskilt angivna leveranser eller tillhandahållanden välja att tillämpa omvänd skattskyldighet. Det gäller till exempel vid handel med guld, byggtjänster samt avfall och skrot av vissa metaller (artikel 198 och 199). Medlemsstaterna får även välja att tillämpa omvänd skattskyldighet till och med den 30 juni 2022 vid handel med bland annat utsläppsätter för växthusgaser, mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer (artikel 199a).

3.1.2 Svensk rätt

Även enligt den svenska lagen ska mervärdesskatt betalas till staten vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, om omsättningen inte är undantagen från mervärdesskatt, se 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Med omsättning av en vara förstås främst att en vara överläts mot ersättning och med omsättning av tjänst förstås i första hand att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Enligt huvudregeln är det den som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt, dvs. som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I vissa fall är det i stället den som förvärvar varan eller tjänsten som är skattskyldig, dvs. omvänd skattskyldighet gäller (1 kap. 2 § första stycket 2–5 ML). Omvänd skattskyldighet tillämpas bland annat vid vissa omsättningar av guld, byggtjänster, utsläppsätter för växthusgaser samt avfall och skrot av vissa metaller.

I de fall omvänd skattskyldighet tillämpas ska säljaren inte ta ut någon mervärdesskatt av köparen. I fakturan ska säljaren i stället ange ”omvänd betalningsskyldighet”. Köparen ska räkna ut och redovisa den utgående

skatten i skattedeklarationen. I de fall köparen har avdragsrätt ska även den ingående skatten på förvärvet redovisas i skattedeklarationen. Om full avdragsrätt föreligger uppgår utgående och ingående skatt till samma belopp och skattekontot kommer därmed inte påverkas. Omvänd skattskyldighet innebär att skatteinbetalningen till staten sker först när varan eller tjänsten säljs till någon som inte har avdragsrätt för ingående skatt, såsom till exempel privatpersoner eller företag som bedriver mervärdesskattfri verksamhet. Med omvänd skattskyldighet försvinner möjligheten att fuska på så sätt att säljaren fakturerar och tar ut mervärdesskatt från köparen och sedan låter bli att betala in skatten till staten medan köparen ändå gör avdrag för den skatt som betalats till säljaren.

3.2 Omvänd skattskyldighet införs vid omsättning av vissa ytterligare varor och tjänster

Promemorians förslag: Omvänd skattskyldighet ska införas för omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer.

Skälen för promemorians förslag: Mervärdesskattebedrägerier leder till betydande skattebortfall och påverkar statsfinanserna negativt. Mervärdesskattebedrägerier påverkar även konkurrensvillkoren negativt för företag. Skatteverket har påtalat att det är mycket svårt att i kontrollen hinna fånga upp inblandade företag innan bedrägerier hinner genomföras. Inom EU diskuteras ständigt hur regler och kontrollmetoder ska förbättras för att hindra mervärdesskattebedrägerier. En åtgärd är att det i mervärdesskattedirektivet har tagits in regler om att medlemsstaterna får tillämpa omvänd skattskyldighet för vissa varor och tjänster som är särskilt känsliga för bedrägeri. Enligt huvudregeln är det säljaren som är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt, dvs. som är skattskyldig. Omvänd skattskyldighet innebär att det i stället är köparen som är skattskyldig. Med omvänd skattskyldighet försvinner möjligheten att säljaren fakturerar och tar ut mervärdesskatt från köparen och sedan låter bli att betala in skatten till staten medan köparen ändå gör avdrag för den skatt som har betalats till säljaren. Sverige har i syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier infört omvänd skattskyldighet vid handel inom landet med guld, byggtjänster, utsläppsrätter för växthusgaser samt avfall och skrot av vissa metaller. Åtgärderna för utsläppsrätter för växthusgaser infördes 2011 mot bakgrund av att det i vissa medlemsstater hade förekommit mycket omfattande mervärdesskattebedrägerier vid handeln med dessa tjänster. Åtgärderna har utvärderats i en rapport i maj 2017 av Skatteverket ("Utvärdering avseende omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser"). Enligt rapporten har några mervärdesskattebedrägerier med utsläppsrätter inte uppdagats i Sverige, varken före eller efter införandet av omvänd skattskyldighet. Rapporten nämner även att omfattande mervärdesskattebedrägerier förekommer i Sverige inom handeln med elektronik, främst mobiltelefoner och det anges

att de ökat under senare år. I rapporten bedöms detta dock inte vara ett resultat av att omvänd skattskyldighet införts för utsläppsrätter. Bedrägerierna ses snarare som ett resultat av att fler medlemsstater, även i Sveriges närområde, har infört omvänd skattskyldighet för den typen av varor.

Flera medlemsstater har i varierande utsträckning infört omvänd skattskyldighet vid handel med mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatörer och bärbara datorer (Tjeckien, Danmark, Tyskland, Grekland, Spanien, Frankrike, Italien, Lettland, Litauen, Nederländerna, Österrike, Rumänien och Slovakien). Även Storbritannien har infört omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar och telekommunikationstjänster. I sammanhanget kan noteras att Danmark införde omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatörer och bärbara datorer i juli 2014.

Åtgärderna med omvänd skattskyldighet har utvärderats av Europeiska kommissionen. Den 8 mars 2018 lade Europeiska kommissionen fram rapporten COM (2018) 118 till Europeiska rådet och Europaparlamentet om effekterna av artikel 199a i mervärdesskattedirektivet. Enligt rapporten anser medlemsstaterna och berörda parter i allmänhet att det förfarande för omvänd skattskyldighet som avses i artikel 199a är ett ändamålsenligt och effektivt tillfälligt verktyg i kampen mot mervärdesskattebedrägerier inom de angivna sektorerna eller när det gäller att hindra bedrägeri från att äga rum.

Enligt Skatteverket förekommer det omfattande mervärdesskattebedrägerier med mobiltelefoner och IP-telefoni (VoIP). Bedrägerierna sker på sådant sätt att det är svårt att förhindra dem genom kontrollåtgärder. I de mest flagranta fallen innebär denna typ av mervärdesskattebedrägeri att samma varor, via s.k. karusellhandel, levereras flera gånger utan att mervärdesskatt betalas in till staten. Skatteverket har framfört att bedrägerierna bör förhindras genom att omvänd skattskyldighet införs på flera varor och tjänster.

Det mest effektiva verktyget som finns i mervärdesskattedirektivet för att förhindra de aktuella mervärdesskattebedrägerierna är omvänd skattskyldighet. Med omvänd skattskyldighet är denna form av bedrägeri inte möjlig. En nackdel med omvänd skattskyldighet är att den ökar den administrativa hanteringen av mervärdesskatten för företagen genom att hanteringen blir mer komplicerad och betungande. Företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet och som blir skattskyldiga genom omvänd skattskyldighet kommer behöva registreras för mervärdesskatt och redovisa mervärdesskatt (jfr prop. 1998/99:69 s. 30 gällande omvänd skattskyldighet vid handel med guld). Även beskattningsbara personer med liten omsättning som är skattebefriade enligt 9 d kap. ML kan komma behöva registreras för mervärdesskatt och redovisa mervärdesskatt (jfr prop. 2016/17:1 s. 399 f.). De situationer detta kan bli aktuellt minskar dock genom den begränsning i tillämpningen som föreslås i avsnitt 3.3.3 nedan. Den administrativa börda som uppkommer till följd av omvänd skattskyldighet måste vägas mot det starka intresset av att förhindra mervärdesskattebedrägerierna som leder till betydande skattebortfall och snedvridning av konkurrensen. I syfte att förhindra sådana mervärdesskattebedrägerier som Skatteverket informerat om bör omvänd

skattskyldighet införas vid handel i Sverige med ytterligare varor och tjänster. För att förhindra att mervärdesskattebedrägerierna flyttar till andra näraliggande varor eller tjänster ska den omvända skattskyldigheten i förslaget omfatta mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer.

Enligt artikel 199a får medlemsstaterna tillämpa omvänd skattskyldighet på leveranser och tillhandahållanden enligt artikeln till och med den 30 juni 2022. Tillämpningen av dessa åtgärder har förlängts flera gånger.² Det har därvid ansetts lämpligt att förlänga åtgärderna under en begränsad period, till dess att det slutgiltiga mervärdesskattesystemet som planeras träder i kraft. Det är inte troligt att en överenskommelse inom EU om det slutgiltiga mervärdesskattesystemet hinner träda i kraft innan den 30 juni 2022. Det är troligare att regelns tillämpning kommer att förlängas. Artikelns begränsning i tid utgör därför inte ett hinder mot att införa omvänd skattskyldighet för de aktuella varorna och tjänsterna. Om möjligheten att tillämpa omvänd skattskyldighet för de aktuella omsättningarna enligt mervärdesskattedirektivet inte förlängs eller om det senare bedöms att det inte finns skäl att fortsätta tillämpa omvänd skattskyldighet, får reglerna upphävas.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 1 kap. 2 § ML.

3.3 Tillämpningsområdet

Systemet med omvänd skattskyldighet avviker från huvudregeln att det är den som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt, dvs. som är skattskyldig. Det är därför viktigt att det klart framgår när omvänd skattskyldighet ska gälla och vilka varor och tjänster som omfattas.

3.3.1 När ska omvänd skattskyldighet gälla?

Promemorians förslag: Omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid omsättning inom landet av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här.

Skälen för promemorians förslag: Av mervärdesskattedirektivet följer att omvänd skattskyldighet får tillämpas vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer vid nationell handel (artikel 199a).

² Senast genom rådets direktiv (EU) 2018/1695 av den 6 november 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller perioden för frivillig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägerier och mekanismen för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri.

Omvänd skattskyldighet föreslås därför gälla vid omsättning inom landet av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer mellan beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här. Det innebär att reglerna ska gälla vid försäljning från grossistledet till detaljistledet, men däremot inte vid försäljning till privatpersoner i konsumentledet. Vissa begränsande villkor bör införas för när reglerna ska tillämpas. Dessa tas upp i avsnittet 3.3.3 nedan.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 1 kap. 2 § ML.

3.3.2 Precisering av tillämpningsområdet

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

Med telekommunikationstjänster avses sådana tjänster som avses i 5 kap. 16 § tredje stycket mervärdesskattelagen.

Skälen för promemorians förslag

Mobiltelefoner

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

Mobiltelefoni är telefoni där kommunikation sker med radiovågor. Post- och telestyrelsen (PTS) är den myndighet i Sverige som enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation beviljar mobiloperatörer tillstånd som behövs för att operatörerna ska kunna erbjuda konsumenter mobiltelefoni. En utgångspunkt för att bedöma vad som avses med begreppet ”apparater som har tillverkats eller anpassats för användning i förening med ett auktoriserat nät och som drivs på särskilt angivna frekvenser” i artikel 199a 1.c i mervärdesskattedirektivet bör vara sådan tillståndspliktig radioanvändning som PTS enligt lagen om elektronisk kommunikation beslutar om. Mobiltelefoner som omfattas av förslaget bör därför vara alla former av apparater som tillverkats eller anpassats för användning i detta eller andra motsvarande utländska auktoriserade nät och på särskilt angivna frekvenser, oberoende av om de har någon annan användning eller inte. Det innebär att mobiltelefoner i förslaget även omfattar till exempel vissa klockor, s.k. smartwatches, som har mobiltelefonifunktion. Mobiltelefoner omfattar dock inte Walkie talkies,

stationära telefoner eller mobiltelefonutrustning som säljs separat från mobiltelefonen såsom till exempel laddare eller mobilskal.

Integrerade kretsanordningar

Tillämpningen av omvänd skattskyldighet för integrerade kretsanordningar avgränsas i artikel 199a 1.d i mervärdesskattedirektivet. Omvänd skattskyldighet får enligt artikeln tillämpas på leveranser av integrerade kretsanordningar, exempelvis mikroprocessorer och centralenheter i stadiet före integrering i slutanvändningsprodukter. Bestämmelsen om omvänd skattskyldighet vid omsättning av integrerade kretsanordningar i mervärdesskattelagen bör avgränsas på motsvarande sätt som i artikeln.

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

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

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

Telekommunikationstjänster

Tillämpningen av omvänd skattskyldighet för telekommunikationstjänster avgränsas i artikel 199a 1.g i mervärdesskattedirektivet. Omvänd skattskyldighet får enligt artikeln tillämpas på tillhandahållanden av telekommunikationstjänster enligt definitionen i artikel 24.2. Bestämmelsen om omvänd skattskyldighet vid omsättning av telekommunikationstjänster i mervärdesskattelagen bör avgränsas på motsvarande sätt som i artikel 199a 1.g.

Med telekommunikationstjänster förstås enligt artikel 24.2 tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning, inbegripet tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät. EU-domstolen har ansett att tillhandahållanden av telefonkort som kunde användas för att ringa internationella telefonsamtal omfattas av begreppet telekommunikationstjänster (Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264).

I 5 kap. 16 § tredje stycket ML, som motsvarar artikel 24.2, förklaras vad som avses med telekommunikationstjänster. Med telekommunikationstjänster avses enligt stycket tjänster för

1. överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, eller
2. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

En telekommunikationstjänst avser endast själva överföringen och inte innehållet (prop. 2013/14:224 s. 57). Bestämmelsen om omvänd skattskyldighet för telekommunikationstjänster ska omfatta samma tjänster som avses i 5 kap. 16 § tredje stycket ML eftersom denna sistnämnda bestämmelse motsvarar artikel 24.2. Lagtekniskt är det därför lämpligt att bestämmelsen om omvänd skattskyldighet hänvisar till 5 kap. 16 § tredje stycket ML.

Vad som avses med telekommunikationstjänster framgår även av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (tillämpningsförordningen). Tillämpningsförordningen är direkt tillämplig. I artikel 6a i tillämpningsförordningen finns en lista med exempel på vad som avses med telekommunikationstjänster i artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet. Uppräkningen, som inte är uttömmande, har följande lydelse.

- a) Fasta och mobila telefonitjänster för överföring och koppling av röst-, data- och videotjänster, inklusive telefonitjänster med en komponent för bildåtergivning (bildtelefoni).
- b) Telefoni som tillhandahålls via internet, inklusive IP-telefoni (VoIP).
- c) Tjänster för röstmeddelanden, samtal väntar, omstyrning av samtal, nummervisning, trevägssamtal och andra tjänster för samtalshantering.
- d) Personsökningstjänster.
- e) Audiotexttjänster.
- f) Telefax-, telegrafi- och telextjänster.
- g) Tillgång till internet, inklusive World Wide Web (www).
- h) Privata nätanslutningar som tillhandahåller telekommunikationsförbindelser uteslutande för köparens bruk.

Spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer

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

Det finns ingen definition i mervärdesskattedirektivet av vad som avses med spelkonsoler. Enligt Nationalencyklopedin definieras spelkonsol som en apparat speciellt anpassad för datorspel. Spelkonsoler i förslaget omfattar en viss typ av dator som är speciellt anpassad för datorspel och vars primära funktion är att spela spel på. Spelkonsoler kopplas till en tv-

apparat eller annan bildskärm, men det förekommer även bärbara spelkonsoler med batteridrift och en inbyggd mindre skärm. Dessa produkter omfattas också av begreppet spelkonsoler i förslaget. Spelkonsoler omfattar däremot inte apparater eller maskiner som aktiveras med mynt, sedlar, bankkort, spelmarker eller liknande betalningsmedel. Redogörelsen ovan av vad som omfattas av spelkonsoler i förslaget bedöms motsvara vad som omfattas av begreppet spelkonsoler i artikel 199a 1.h i mervärdesskattedirektivet.

Vad som avses med pekdatörer finns inte definierat i mervärdesskattedirektivet. Pekdator är enligt Nationalencyklopedin en övergripande benämning på portabla, platta datorer med tryckkänslig skärm (pekskärm). Språkbruket när det gäller denna typ av datorer är vacklande. Beroende på huvudsakligt användningsområde kallas de för surfplatta eller läsplatta. Pekdatorer i lagförslaget omfattar portabla, platta datorer med tryckkänslig skärm, där användaren styr funktionerna genom att peka (eller snarare nudda, trycka eller dra) med fingrarna på skärmen. Pekdatorerna i förslaget har vanligen inga lösa delar, såsom mus eller fysiskt tangentbord. Till utseendet och till många av funktionerna liknar pekdatörer avancerade mobiltelefoner, s.k. smartmobiler (smartphones), och gränsen mellan dessa båda produkttyper är flytande. Till vilken kategori en produkt ska hänföras får avgöras från fall till fall. I nu aktuellt hänseende har detta ingen praktisk betydelse, eftersom omvänd skattskyldighet ska tillämpas på både pekdatörer och mobiltelefoner. Pekdatorer har även stora likheter med läsplattor eller e-boksläsare som de även kallas. Läsplattor har dock ett mer begränsat användningsområde eftersom dessa har utvecklats speciellt för läsning av e-böcker och andra liknande elektroniska publikationer. Pekdatorer i lagförslaget omfattar inte läsplattor, e-boksläsare eller motsvarande produkter. Redogörelsen ovan av vad som omfattas av pekdatörer i förslaget bedöms motsvara vad som omfattas av begreppet pekdatörer i artikel 199a 1.h i mervärdesskattedirektivet.

Vad som avses med bärbara datorer finns inte heller definierat i mervärdesskattedirektivet. Bärbar dator definieras i Nationalencyklopedin som lättburen dator försedd med uppladdningsbart batteri för kortare bruk utan tillgång till nätström. Innebörden av bärbara datorer i förslaget bör kunna definieras på samma sätt. Begreppet bärbara datorer i förslaget omfattar till exempel handdatorer, men inte pekdatörer, stationära datorer, separata datorskärmar eller separata fysiska tangentbord. Redogörelsen ovan av vad som omfattas av bärbara datorer i förslaget bedöms motsvara vad som omfattas av begreppet bärbara datorer i artikel 199a 1.h i mervärdesskattedirektivet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 1 kap. 2 § ML.

3.3.3 Villkor för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas

Promemorians förslag: Reglerna om omvänd skattskyldighet för omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar,

telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer gäller endast om det totala beskattningsunderlaget för sådana varor och tjänster överstiger 50 000 kronor i fakturan.

Skälen för promemorians förslag

En tröskel införs för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas

Omvänd skattskyldighet torde underlätta hanteringen och kontrollen för Skatteverket jämfört med nuvarande regler. För företag medför omvänd skattskyldighet att den administrativa hanteringen blir mer komplicerad och betungande. Det är därför angeläget att överväga olika möjligheter att utforma reglerna så att den administrativa bördan begränsas och att företag som gör mindre inköp undantas från tillämpningsområdet. Medlemsstater som har infört omvänd skattskyldighet för de aktuella varorna och tjänsterna har utformat reglerna på olika sätt. Till exempel tillämpar Danmark omvänd skattskyldighet vid handel med mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer, dock inte på detaljistens försäljning om den uteslutande eller till övervägande del sker till privata kunder.³ Bedömningen om försäljningen uteslutande eller till övervägande del sker till privata kunder görs utifrån verksamhetens samlade omsättning av de berörda varorna. En detaljist omfattas som utgångspunkt inte av den omvända skattskyldigheten om mer än 50 procent av verksamhetens samlade försäljning av dessa varor sker till privata kunder. Några medlemsstater och Storbritannien tillämpar omvänd skattskyldighet på vissa varor och tjänster om handeln med dessa överstiger ett visst tröskelvärde. Till exempel tillämpar Tyskland och Rumänien 5 000 euro per order respektive per faktura. Storbritannien tillämpar 5 000 GBP (ca 5 900 euro) per faktura. Tjeckien tillämpar 100 000 CZK (ca 3 700 euro) på tillhandahållandet. I Tjeckien är det även möjligt att frivilligt tillämpa omvänd skattskyldighet för transaktioner under tröskelvärdet om det finns skriftligt avtal om detta. Nederländerna tillämpar 10 000 euro per varutyp i en transaktion. Spanien tillämpar 10 000 euro per order.

I syfte att minska företagens administrativa börda och undanta företags mindre inköp från tillämpningsområdet bör en tröskel införas för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid handel med mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer.

Tröskeln kopplas till beskattningsunderlaget i fakturan

Eftersom tillämpningen av omvänd skattskyldighet villkoras av en tröskel behöver det klargöras hur tröskelvärdet ska beräknas. Som huvudregel föreligger faktureringskyldighet för omsättning av varor eller tjänster från en beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person (11 kap. 1 § ML). Ansvaret för att en faktura utfärdas ligger på säljaren. Under vissa förutsättningar får fakturor utfärdas av köparen (11 kap. 4 § ML). En

³ Se närmare Momsloven § 46.

faktura ska bland annat innehålla uppgifter om beskattningsunderlaget (11 kap. 8 § 8 och 8 a § andra stycket ML). Beskattningsunderlaget är det värde på vilket mervärdesskatt ska tas ut med viss procent (7 kap. 1 § ML). Vid omsättning av begagnade varor finns särskilda regler i 9 a kap. ML om beräkningen av beskattningsunderlaget.

Med hänsyn till att beskattningsunderlag i princip alltid ska beräknas och anges i fakturan, så bedöms det lämpligt att koppla tröskeln till beskattningsunderlaget i fakturan (fakturatröskeln). Det blir härigenom även enklare för säljaren och köparen att avgöra huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas eller inte. Förenklad faktura får utfärdas i vissa fall, men förutsättningarna för detta bör inte kunna uppfyllas i de fall omvänd skattskyldighet ska tillämpas enligt förslaget (jfr 11 kap. 9 § ML).

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

En annan fråga är huruvida fakturatröskeln ska gälla för beskattningsunderlaget för varje enskild vara eller tjänst som omfattas av bestämmelsen om omvänd skattskyldighet, eller om tröskeln ska gälla det totala beskattningsunderlaget per faktura för dessa varor och tjänster. Om tröskeln gäller för varje enskild vara eller tjänst så blir reglerna lättare att kringgå genom att handla med flera olika varor och tjänster under tröskeln vid samma tillfälle. Fakturatröskeln skulle då behöva vara lägre jämfört med om tröskeln gällde det totala beskattningsunderlaget för varorna och tjänsterna i fakturan. Det mest ändamålsenliga bedöms vara att tröskeln ska gälla för det totala beskattningsunderlaget för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer per faktura för en omsättning.

Storleken på fakturatröskeln

När det gäller storleken på fakturatröskeln så gör sig olika aspekter gällande. Om tröskeln är hög så uppnås inte syftet med omvänd skattskyldighet, dvs. att förhindra mervärdesskattebedrägerier. Om tröskeln är låg så kommer den omvända skattskyldigheten omfatta fler transaktioner. En fakturatröskel på 50 000 kronor bedöms vara väl avvägd för att inte urholka regeln om omvänd skattskyldighet, samtidigt som syftet med tröskeln uppfylls, dvs. minska företagens administrativa börda och undanta företags mindre inköp från tillämpningsområdet. Denna nivå på fakturatröskeln motsvarar flera andra medlemsstaters tröskelvärden.

Skillnaden mot i dag

Skillnaden mot vad som gäller i dag är att säljaren behöver vara uppmärksam vid beräkningen av beskattningsunderlaget för de berörda varorna och tjänsterna. Om beskattningsunderlaget för dessa i fakturan tillsammans överstiger fakturatröskeln ska omvänd skattskyldighet tillämpas. Uppgiften omvänd betalningsskyldighet ska då lämnas i fakturan (11 kap. 8 § 13 ML). Köparen behöver också vara uppmärksam på hur mycket beskattningsunderlaget uppgår till. Det ska framgå av fakturan. I fakturan ska det även stå omvänd betalningsskyldighet om säljaren gjort rätt. Köparen ska då räkna ut och redovisa utgående skatt i

skattedeklarationen. I den mån avdragsrätt föreligger får köparen även redovisa ingående skatt.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 1 kap. 2 § ML.

3.3.4 Om reglerna tillämpats på felaktigt sätt

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

För det fall säljaren felaktigt debiterar mervärdesskatt i fakturan trots att förutsättningarna för omvänd skattskyldighet är uppfyllda är detta belopp inte avdragsgillt för köparen. Av 8 kap. 2 § första stycket ML följer att mervärdesskatt som tagits ut utan lagstöd, inte utgör ingående skatt. En felaktigt debiterad mervärdesskatt ska dock ändå betalas till staten av den som angett beloppet på en faktura eller liknande handling (1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § ML). Om en sådan situation uppkommer ska köparen redovisa den utgående skatt som denne – och inte säljaren – borde ha redovisat. Köparen kan, om denne har full avdragsrätt, göra avdrag med samma belopp som ingående skatt (8 kap. 2 § andra stycket ML). Köparen får sedan av säljaren återkräva det som mervärdesskatt angivna beloppet, vilket felaktigt betalats till säljaren. Säljaren kan därefter, om beloppet inbetalats till Skatteverket, återkräva detta belopp hos verket under förutsättning att kreditnota utfärdats (13 kap. 28 § ML).

3.4 Återbetalning av ingående skatt

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

Skälen för promemorians förslag: De föreslagna reglerna om omvänd skattskyldighet innebär att den företagare som omsätter mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer inte kommer att vara skattskyldig för omsättningen. Som en följd av de nya reglerna kommer den som omsätter varan inte att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML med avseende på förvärv eller import som hänför sig till omsättningen. För avdragsrätt krävs nämligen att den ingående skatten hänför sig till förvärv eller import i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML). Genom förslaget om omvänd skattskyldighet kommer förvärvaren, och inte den som omsätter varorna eller tjänsterna, att bli skattskyldig. Av detta skäl finns det behov av regler om rätt till återbetalning av ingående skatt

för den som omsätter de aktuella varorna och tjänsterna. Detta krävs för att den ingående skatten inte ska bli en faktisk skattebelastning för den företagare som omsätter varorna eller tjänsterna.

I 10 kap. 1 § andra stycket ML finns regler om rätt till återbetalning av ingående skatt till utländska beskattningsbara personer vid omvänd skattskyldighet. En utländsk beskattningsbar person har enligt denna bestämmelse rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren ska vara skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b eller 4 c om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §. Bestämmelsen i 10 kap. 1 § andra stycket ML bör utvidgas till att också omfatta tillämpningen av omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Bestämmelsen i 10 kap. 1 § andra stycket ML är genom hänvisningen till 1 kap. 2 § första stycket 2 ML tillämplig på de fall när en utländsk beskattningsbar person omsätter telekommunikationstjänster till en beskattningsbar person i Sverige (jfr prop. 2010/11:16 s. 19 i fråga om utsläppsrätter).

Vidare finns i 10 kap. 11 e § ML bestämmelser om rätt till återbetalning även för andra än utländska beskattningsbara personer i vissa fall vid omvänd skattskyldighet. Enligt denna bestämmelse har andra än utländska beskattningsbara personer rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 a, 4 b, 4 d eller 4 e om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §. Bestämmelsen i 10 kap. 11 e § ML bör utvidgas till att också omfatta tillämpningen av omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer.

Andra än utländska beskattningsbara personer som i dag har avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till en omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer kommer således i stället att få en rätt till återbetalning av ingående skatt.

Lagrum

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

4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2021. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Skälen för promemorians förslag: Eftersom det pågår omfattande mervärdesskattebedrägerier vid handeln med mobiltelefoner och

telekommunikationstjänster är det angeläget att regler som hindrar detta införs så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 1 januari 2021. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Avgörande för om de nya eller äldre bestämmelserna ska tillämpas är således skattskyldighetens inträde. Skyldigheten att betala skatt inträder enligt 1 kap. 3 § ML som huvudregel när varorna har levererats eller tjänsterna tillhandahållits.

5 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för effekter av omvänd skattskyldighet för mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer, som endast ska gälla omsättningar som överstiger fakturatröskeln 50 000 kronor. Effekterna redogörs för i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

5.1 Syfte, alternativa lösningar och förslagets förenlighet med EU-rätten

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

Förslaget med omvänd skattskyldighet vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer innebär att köparen redovisar både utgående och ingående skatt på förvärvet, vilket i praktiken innebär att mervärdesskatt varken betalas in eller ut från staten. I stället sker skatteinbetalningen till staten i normalfallet när varan säljs till någon senare i försäljningskedjan som inte har avdragsrätt, såsom till exempel privatpersoner eller företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet.

Eftersom omvänd skattskyldighet innebär att inga mervärdesskatteinbetalningar sker i mellanliggande led i produktions- och distributionskedjan blir det inte längre möjligt att genomföra den typ av bedrägerier som förslaget i denna promemoria syftar till att förhindra. Det finns inga alternativa regeländringar som bedöms uppnå samma effekt.

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

5.2 Offentligfinansiella effekter

Som nämns ovan innebär omvänd skattskyldighet att skattebetalningen till staten sker först när varan eller tjänsten säljs till någon som inte har avdragsrätt för ingående skatt, såsom privatpersoner, företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet eller vid omsättningar som understiger 50 000 kronor. Det innebär att skattebetalningen till staten senareläggs. Denna senareläggning ger upphov till ett upplåningsbehov och därmed en räntekostnad för staten. Denna offentligfinansiella effekt bedöms dock vara försumbar i förhållande till de negativa offentligfinansiella effekter som uppstår vid de mervärdesskattebedrägerier som förhindras av omvänd skattskyldighet.

Det är mycket svårt att uppskatta storleken på de mervärdesskattebedrägerier som sker vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatörer och bärbara datorer. Det är också mycket svårt att bedöma i vilken utsträckning dessa mervärdesskattebedrägerier kan komma att flytta till andra varor och tjänster eller till andra EU-länder om omvänd skattskyldighet införs.

Utifrån information från Skatteverket framgår att skatteförlusterna vid omsättning av berörda varor och tjänster under 2018 och delar av 2019 kan beräknas uppgå till åtminstone 1,25 miljarder kronor. Med förslaget bedöms dessa skatteförluster upphöra. Samtidigt finns en risk att vissa mervärdesskattebedrägerier flyttar och fortsätter ske med andra varor och tjänster. En sammantagen bedömning är därför att förslaget minskar skatteförlusterna och samtidigt ökar statens skatteintäkter med i storleksordningen 0,5 miljarder kronor 2021.

5.3 Effekter för företagen

Omvänd skattskyldighet medför en ökad administrativ börda för berörda företag (beskattningsbara personer). Företagen måste anpassa sig till och följa de nya reglerna, vilka avviker från mervärdesskattesystemets normala struktur.

Det är svårt att med säkerhet beräkna storleken av de administrativa kostnaderna. En tidigare studie har visat att fullgörandekostnaderna för hantering av mervärdesskatt i genomsnitt var omkring 10 000 kronor för företag med mindre än 500 anställda under 2006. För stora företag med minst 500 anställda var fullgörandekostnaderna omkring 630 000 kronor per företag och år (se Skatteverkets rapport 2006:3: Krånglig moms – en företagsbroms?). De administrativa kostnaderna för den omvända skattskyldigheten i byggsektorn har beräknats till 454 miljoner kronor eller i genomsnitt cirka 5 500 kronor per företag och år (siffror från Malindatabasen för 2009 och Riksrevisionens rapport 2012:6: Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt från målet). Enligt Skatteverkets utvärdering av reglerna om omvänd skattskyldighet i byggsektorn ökade företagens administrativa börda med cirka 4 timmar på grund av reglerna (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt i byggsektorn, dnr 131 213362-10/113).

Det saknas fullständiga underlag vad gäller antalet företag som berörs och storleken på den administrativa kostnaden för omvänd skattskyldighet vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, telekommunikationstjänster, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Både företag som omsätter de berörda varorna och tjänsterna berörs av förslaget liksom de företag som köper in varorna och tjänsterna. Det innebär i praktiken att majoriteten av alla företag i Sverige berörs mer eller mindre av förslaget.

Förslagets ökade administrativa kostnad, som i praktiken träffar majoriteten av alla företag i Sverige mer eller mindre eftersom varorna och tjänsterna tillhör sådana varor och tjänster som alla företag oftast köper in någon gång, mildras något genom införandet av en fakturatröskel på 50 000 kronor.

De företag som befinner sig i data- och telekommunikationsbranschen och säljer de aktuella varorna och tjänsterna behöver veta om köparen är en beskattningsbar person. Då gäller omvänd skattskyldighet. Säljaren behöver också veta om varan de säljer är en sådan vara som omfattas av den omvända skattskyldigheten. Här kan gränsdragningsproblem uppstå vilka på sikt kan antas minska om företaget vanligtvis omsätter liknande varor och tjänster. Den administrativa kostnaden för dessa företag kan framförallt antas öka vid införandet av de nya reglerna då de behöver ställa om sina redovisningsrutiner. I SCB:s statistikdatabas över företag uppdelade på olika verksamhetsområden (SNI-koder) framgår att omkring 7 000 företag bedriver sådan verksamhet där de omsätter de berörda varorna och tjänsterna.

Av dessa 7 000 företag är det omkring 2 000 företag som befinner sig i detaljistledet och bedriver butikshandel med de berörda varorna och tjänsterna. Detaljisterna behöver vid varje försäljning ta reda på om köparen är en privatperson, och ta ut mervärdesskatt, eller om köparen är en beskattningsbar person, och inte ta ut mervärdesskatt. Den föreslagna fakturatröskeln på 50 000 kronor per faktura bedöms underlätta för dessa företag då de upp till detta fakturabelopp inte behöver ta reda på kundens status utan kan ta ut mervärdesskatt på försäljningen oavsett kund. De företag som köper in de berörda varorna och tjänsterna får ökade administrativa kostnader då de behöver ta ställning till huruvida omvänd skattskyldighet ska tillämpas på deras inköp. Denna administrativa kostnad kan antas påverka majoriteten av företagen i Sverige då inköp av framförallt mobiltelefoner och bärbara datorer tillhör vanligt förekommande inköp som de flesta företag gör någon gång. Vid inköp av en vara eller tjänst som omvänd skattskyldighet tillämpas på ska det i normalfallet framgå av fakturan att omvänd skattskyldighet tillämpas genom att det ska stå omvänd betalningsskyldighet. Vidare ska beskattningsunderlaget framgå i fakturan. Detta bör underlätta något för de företag som mer sällan köper in de berörda varorna och tjänsterna och som behöver vara uppmärksamma på om omsättningen överstiger fakturatröskeln på 50 000 kronor. Den totala populationen av företag uppgick 2017 till 1,45 miljoner, enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner 2020.

Även de företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet eller som är skattebefriade på grund av låg omsättning och som inte är registrerade till mervärdesskatt får en ökad administrativ kostnad. Som köpare blir de

skattskyldiga och kommer behöva registrera sig till mervärdesskatt och redovisa mervärdesskatt på förvärvet om fakturabeloppet överstiger 50 000 kronor.

Den sammantagna ökade administrativa bördan har inte varit möjlig att kvantifiera då information saknas om storleken på den administrativa kostnaden för omvänd skattskyldighet i detta fall och för de företag som påverkas. En bedömning är dock att den sammantagna administrativa bördan ökar kraftigt då i princip alla företag i Sverige påverkas av förslaget mer eller mindre.

Generellt sett torde större företag ha bättre möjlighet än mindre företag att klara hanteringen av särregler. Fakturatröskeln på 50 000 kronor underlättar dock för de allra minsta företagen som inte befinner sig i data- och telekommunikationsbranschen då de endast undantagsvis kan förväntas köpa in de berörda varorna och tjänsterna till ett pris på över 50 000 kronor per faktura.

Förslaget bedöms motverka en osund konkurrens inom data- och telekommunikationsbranschen som mervärdesskattebedrägerierna ger upphov till, vilket bör vara gynnsamt för de företag som inte är inblandade i mervärdesskattebedrägerierna.

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

Sammantaget erhåller företagen som köper och säljer de berörda varorna och tjänsterna positiva likviditetseffekter motsvarande den negativa likviditetseffekt som staten erhåller, se vidare avsnitt 5.2 Offentligfinansiella effekter.

5.4 Effekter på priser

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

5.5 Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget innebär en förändring av regelverket om vem som är skyldig att betala mervärdesskatt för vissa varor och tjänster. För Skatteverket tillkommer kostnader, bland annat för särskilda informationsinsatser, anpassningar av IT-system och för att kontrollera efterlevnaden av de nya reglerna. Skatteverkets kostnader för kontroller av mervärdesskattebedrägerier skulle minska till följd av införande av omvänd skattskyldighet. Utgångspunkten är därför att kostnaderna för särskilda informationsinsatser, anpassning av IT-system och tillkommande kontroller kan hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar. Initialt kan antalet överklaganden av Skatteverkets beslut komma att öka något. Denna initiala ökning av antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms dock vara begränsad eftersom de eventuella tvister om tolkning och tillämpning huvudsakligen bör vara av sådan art att de kan redas ut under processen i Skatteverket. Kostnaden för de fåtal beslut som kan komma att överklagas till allmän förvaltningsdomstol bedöms därför kunna hanteras inom domstolarnas befintliga ekonomiska ramar.

5.6 Övriga effekter

Det saknas tillräckligt underlag för att bedöma fördelningseffekter eller effekter för den ekonomiska jämställdheten av förslaget. Det kan dock noteras att utifrån information från SCB uppgick hushållens konsumtion av mobiltelefoner till 17 miljarder kronor 2017. Till det ska läggas konsumtionen av övriga berörda varor och tjänster. Detta kan jämföras med den offentligfinansiella effekten om 0,5 miljarder kronor. Det är sannolikt inte så att den offentligfinansiella effekten motsvarar prisökningen på mobiltelefoner, dels eftersom fler produktgrupper än mobiltelefoner berörs, dels därför att Skatteverkets uppskattade fusk är högre än bedömningen av den offentligfinansiella effekten. Som räkneexempel kan dock konstateras att om det vore så, skulle priserna på mobiltelefoner öka med knappt tre procent ($0,5/17$). Det förefaller därför osannolikt att förslaget medför kraftigt ökade priser för konsumenter. Information om fördelningen av mobilköp saknas.

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

6 Författningskommentar

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

10 kap.

1 §

Paragrafens *andra stycke* kompletteras med en hänvisning till 1 kap. 2 § första stycket 4 f, 4 g och 4 i. Ändringen innebär att utländska beskattningsbara personer får rätt till återbetalning för ingående skatt när de omsätter mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer med omvänd skattskyldighet enligt nyss nämnda bestämmelse. Bestämmelsen i 10 kap. 1 § andra stycket är genom hänvisningen till 1 kap. 2 § första stycket 2 tillämplig på de fall när en utländsk beskattningsbar person omsätter telekommunikationstjänster till en beskattningsbar person i Sverige.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.4.

11 e §

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

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.4.

13 kap.

6 §

Ändringen föranleds av förslaget i avsnitt 3.2. *Punkt 2* kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket 4 f–4 i. I paragrafen regleras för vilken redovisningsperiod utgående skatt som huvudregel ska redovisas.

8 §

Ändringen föranleds av förslaget i avsnitt 3.2. *Fjärde stycket* kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket 4 f–4 i. Paragrafen innebär att företag med årlig omsättning som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor får redovisa utgående skatt enligt en kontantmetod. Fjärde stycket innebär att kontantmetoden för redovisning av utgående skatt är tillämplig även vid omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 i.

18 a §

Ändringen föranleds av förslaget i avsnitt 3.2. Paragrafen kompletteras med en hänvisning till de nya bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket punkt 4 f–4 i. Ändringen innebär att den som är skattskyldig på grund av förvärv (omvänd skattskyldighet), och tillämpar kontantmetoden för redovisning av utgående skatt enligt 13 kap. 8 §, ska ta upp den ingående skatten som belöper på förvärvet för den redovisningsperiod för vilken den

utgående skatten ska redovisas enligt 8 §. Med uttrycket ”tas upp” avses dras av eller att det ansöks om återbetalning.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

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

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

1 kap.

2 §

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

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

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

säljs separat, men inte om dessa har integrerats med andra komponenter, till exempel moderkort, grafikkort eller minneskort.

I den nya *punkt 4 h* införs en bestämmelse om omvänd skattskyldighet vid omsättning av *telekommunikationstjänster*. Bestämmelsen införs med stöd av artikel 199a 1.g i mervärdesskattedirektivet. Med telekommunikationstjänster avses sådana tjänster som avses i 5 kap. 16 § tredje stycket ML. Tjänsterna motsvarar artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet. Vad som omfattas av begreppet telekommunikationstjänster framgår även av artikel 6a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (tillämpningsförordningen).

I den nya *punkt 4 i* införs en bestämmelse om omvänd skattskyldighet vid omsättning av spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer. Bestämmelsen införs med stöd av artikel 199a 1.h i mervärdesskattedirektivet. Med *spelkonsoler* avses en viss typ av dator som är speciellt anpassad för datorspel och vars primära funktion är att spela spel på. Spelkonsoler omfattar även bärbara spelkonsoler med batteridrift och inbyggd skärm. Spelkonsoler omfattar inte apparater eller maskiner som aktiveras med mynt, sedlar, bankkort, spelmarker eller liknande betalningsmedel. Med *pektdatorer* avses portabla, platta datorer med tryckkänslig skärm, där användaren styr funktionerna genom att peka nudda, trycka eller dra med fingrarna på skärmen. Pektdatorer har i allmänhet inga lösa delar, såsom mus eller fysiskt tangentbord. Pektdatorer omfattar inte läsplattor, e-boksläsare eller motsvarande produkter. Med *bärbara datorer* avses en lättburen dator försedd med uppladdningsbart batteri för kortare bruk utan tillgång till nätström. Bärbara datorer omfattar till exempel handdatorer, men inte pektdatorer, stationära datorer, separata datorskärmar eller separata fysiska tangentbord.

Sjunde stycket är nytt och införs med stöd av artikel 199a 1a i mervärdesskattedirektivet. Av stycket följer att omvänd skattskyldighet för varor och tjänster som omfattas av punkterna f–i endast ska tillämpas om det totala beskattningsunderlaget för sådana varor och tjänster överstiger 50 000 kronor i den faktura som utfärdats för en omsättning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.3.2 och 3.3.3.