

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2024-04-22

Närvarande: F.d. justitierådet Mari Andersson samt justitieråden Kristina Svahn Starrsjö och Eric M. Runesson

Nya regler om mervärdesskatt för små företag och ändrade regler för vissa tjänster och konstverk

Enligt en lagrådsremiss den 21 mars 2024 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Sofie Hilbrand.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

3 kap. 1 §

I lagrådsremissen föreslås ändringar i mervärdesskattelagen (ML) med anledning av ändringar i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). De aktuella ändringarna i mervärdesskattedirektivet antogs den 18 februari 2020 genom rådets direktiv (EU) 2020/285, småföretagsdirektivet, och den 5 april 2022 genom rådets direktiv (EU) 2022/542 och (EU) 2020/285, skattesatsdirektivet.

Den ändring som görs i paragrafen består i att det hänvisas till artikel 284 i mervärdesskattedirektivet i stället för till artiklarna 282–292, vilket motiveras med att undantaget från skatteplikt för små företag numera framgår av artikel 284. I författningskommentaren till denna paragraf, liksom i flera andra kommentarer, anges att hänvisningen till mervärdesskattedirektivet är statisk, dvs. avser direktivet i en viss angiven lydelse (se 2 kap. 2 §).

I 2 kap. 2 § definieras mervärdesskattedirektivet på följande sätt: rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2022/890. Det sistnämnda ändringsdirektivet omfattar endast några få artiklar i mervärdesskattedirektivet. Vad man genom definitionen vill uttrycka är sannolikt mervärdesskattedirektivet i den lydelse direktivet har fått genom alla de ändringar som har gjorts fram till och med ändringen genom direktiv (EU) 2022/890. Detta innebär att de två nu aktuella ändringsdirektiven, som trädde i kraft före direktiv (EU) 2022/890, redan gäller vid tillämpning av mervärdesskattelagen. (Just dessa två ändringsdirektiv gällde för övrigt redan från det att de trädde i kraft eftersom man i den då gällande mervärdesskattelagen tillämpade en dynamisk hänvisningsmetod.) Av de nu aktuella ändringsdirektiven följer att ändringarna ska tillämpas i medlemsstaterna från och med den 1 januari 2025.

Det behövs således inte någon ändring i 2 kap. 2 § utan lagrådsremissens förslag är korrekt. Lagrådet anser dock att det i en kommande proposition bör ges en bättre förklaring än den som tagits in i författningskommentarerna i lagrådsremissen. Lagtexten skulle också vara lättare att förstå om man vid lämpligt tillfälle, t.ex. nästa gång hänvisningen i 2 kap. 2 § ändras, uttryckte definitionen av mervärdesskattedirektivet på ett tydligare sätt, t.ex.

mervärdesskattedirektivet: rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i den lydelse det har efter ändringar till och med direktiv (EU) 2022/890

6 kap. 46 och 47 §§

I paragraferna regleras platsen för tillhandahållande av vissa tjänster som anges i 6 kap. 45 § (evenemang och aktiviteter som är kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, av underhållningskaraktär, eller liknande dem, såsom mässor och utställningar). I 46 § regleras tjänster som tillhandahålls en beskattningsbar person och i 47 § regleras tillhandahållande till den som inte är en beskattningsbar person. I 46 § föreslås ett nytt stycke som reglerar "tillträde till evenemang där närvaron är virtuell". I ett nytt andra stycke i 47 § används i stället orden "En tjänst som avser en aktivitet som strömmas eller på annat sätt görs tillgänglig virtuellt...".

Lagrådet saknar en förklaring till varför ordet "strömmas" används i 47 § men inte i 46 §. En förklaring bör tas in i författningskommentaren.

18 kap. 4, 16 och 17 §§ med rubriker

16 och 17 §§ är placerade under rubriken "Beslut i fråga om villkor för undantag från skatteplikt". I paragraferna finns det regler vad som gäller om *villkoren* i 4 § är respektive inte är uppfyllda. I 4 § finns inte

ordet villkor med. Paragrafen står under rubriken ”Förutsättningar för undantag”. Lagrådet anser att samma ord – förutsättningar eller villkor – bör användas i samtliga rubriker/paragrafer.

18 kap. 22 och 23 §§

I paragraferna regleras vad som ska ingå i årsomsättningen vid tillämpningen av kapitlet. I 22 § anges att värdet av fastighetstransaktioner ska ingå i årsomsättningen. I 23 § anges att ersättning vid avyttring av anläggningstillgångar inte ska ingå i årsomsättningen. Eftersom fastigheter kan vara anläggningstillgångar motsäger bestämmelserna varandra. Det krävs därför en förklaring till i vilken utsträckning den ena paragrafen har företräde framför den andra.

18 kap. 26 och 35 §§

Om en beskattningsbar person ska göra en förhandsanmälan (enligt 24 §) ska denna (enligt 25 §) innehålla det totala värdet av de varor som levererats och de tjänster som tillhandahållits här i landet och i varje annat EU-land. I 26 § andra stycket anges att värdena ska beräknas med hänsyn till *de belopp* som anges i 19–23 §§. I 19–23 §§ anges dock inga belopp. Lagrådet föreslår att det kan uttryckas så att ”värdena ska beräknas enligt vad som anges i 19–23 §§”.

Motsvarande justering bör göras i 35 §.

18 kap. 42 §

I paragrafen föreskrivs att Skatteverket ska ompröva ett beslut i fråga om villkor för undantag från skatteplikt i Sverige om den som beslutet gäller har begärt det, beslutet överklagas eller det finns andra skäl. I författningskommentaren anges att Skatteverket ska ompröva ett beslut om villkor för undantag från skatteplikt som fattats i enlighet med 16 eller 17 §. Enligt 16 § ska Skatteverket pröva om villkoren i

4 § (årsomsättning inom landet inte överstiger 120 000 kr under kalenderåret eller de två närmast föregående kalenderåren) är uppfyllda i fråga om en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och fatta beslut om det. Enligt 17 § ska Skatteverket fatta beslut om att villkoren i 4 § inte längre är uppfyllda. Skatteverket beslutar således inte om förutsättningarna för undantag från skatteplikt är uppfyllda utan beslutet avser bara en prövning av om villkoren i 4 § är uppfyllda eller inte uppfyllda. Konsekvenserna av Skatteverkets beslut hanteras sedan i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad.

Lagrådet föreslår därför och för att det ska vara lättare att förstå vilket beslut som ska omprövas, att det tas in en hänvisning till 16 och 17 §§. Paragrafen kan således inledas med "Skatteverket ska ompröva ett beslut enligt 16 eller 17 § om".

18 kap. 43 §

Liksom i 18 kap. 42 § vore det lättare att hitta de paragrafer som kan omfattas av bestämmelsen om det redan i lagtexten anges vilka paragrafer som innehåller sådana regler (dvs. 27–29, 32 och 33 §§). Det bör åtminstone anges i författningskommentaren.

18 kap. 45 §

I paragrafen föreskrivs bl.a. att Skatteverket får på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätten eller kammarrätten genom beslut som har fått laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

En motsvarande bestämmelse finns i 66 kap. 3 § skatteförfarandelagen. En begäran om omprövning enligt den lagen ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalender-

år då beskattningsåret har gått ut. En begäran om omprövning enligt 18 kap. ML ska enligt 18 kap. 44 § ha kommit in till Skatteverket senast två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Det torde vara mycket ovanligt att ett beslut från Högsta förvaltningsdomstolen kommer inom en tvåmånadersfrist. Om bestämmelsen ska behållas bör fristen förlängas.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt förslaget träder lagen i kraft den 1 januari 2025. Men äldre föreskrifter gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Små företag kan beroende på årsomsättning vara undantagna från skatteplikt. Genom förslaget ökas årsomsättningsgränsen från 80 000 kr till 120 000 kr, gällande dels under det aktuella kalenderåret, dels under de två föregående kalenderåren.

I författningskommentaren anges i fråga om de två föregående kalenderåren att en beskattningsbar person som har haft en årsomsättning som överstiger 80 000 kr men inte 120 000 kr under kalenderåren 2023 och 2024, och därför inte kunnat tillämpa omsättningsgränsen under dessa två år, kan ansöka om att få tillämpa undantaget när reglerna trätt i kraft. Lagrådet instämmer i att detta är lämpligt, men ifrågasätter om lagtexten kan tolkas på det sättet. Enligt övergångsbestämmelsen gäller äldre föreskrifter för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Kalenderåren 2023 och 2024 hänför sig ju till tiden före ikraftträdandet. Om man vill åstadkomma det som står i kommentaren måste bestämmelsen ändras. Kanske kan man i stället använda sig av den beskattningsgrundande händelsen?

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen

I lagrådsremissen föreslås att skatteförfarandelagen (SFL) inte ska gälla vid tillämpning av den särskilda ordningen för beskattningsbara personer med liten årsomsättning (18 kap, se avsnitt 8.7 och 8.8). Det hänvisas bl.a. till den ordning som gäller för distansförsäljning i 22 kap. ML.

Enligt förslaget till ändring i 2 kap. 4 § SFL ska lagen inte gälla vid tillämpning av 18 kap. ML. I stället har det tagits in vissa förfaranderegler i 18 kap. ML, bl.a. finns där regler om omprövning av beslut. Det saknas dock regler om överklaganden av beslut i 18 kap.

I 24 kap. ML har det samlats regler om överklaganden. I 24 kap. 1 § föreskrivs (enligt förslaget) att vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. SFL, om inte annat följer av 2–8 §§. I 7 § tas det in en särskild regel om överklagandetid för vissa beslut enligt 18 kap. och i 8 § regleras att vissa beslut i 18 kap. inte får överklagas. I övrigt saknas regler i 24 kap. om beslut enligt 18 kap.

Enligt den generella bestämmelsen om överklagande av beslut enligt mervärdesskattelagen i 24 kap. 1 § ML gäller alltså 67 kap. SFL. Men i 2 kap. 4 § SFL finns den särskilda bestämmelsen om att lagen inte gäller vid tillämpning av 18 kap. ML. Det talar för att skatteförfarandelagens regler om överklaganden inte gäller vid överklaganden av beslut enligt 18 kap. ML. I stället får övervägas om allmänna förvaltningsrättsliga regler om överklagande av beslut ska gälla. Det torde dock inte ha varit avsikten. Denna frågeställning måste redas ut i den kommande propositionen.