

Regelrådet är ett särskilt beslutsorgan inom Tillväxtverket vars ledamöter utses av regeringen. Regelrådet ansvarar för sina egna beslut. Regelrådets uppgifter är att granska och yttra sig över kvaliteten på konsekvensutredningar till författningsförslag som kan få effekter av betydelse för företag.

Finansdepartementet

## Yttrande över En ny mervärdesskattelag (SOU 2020:31)

### Regelrådets ställningstagande

Regelrådet finner att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

### Innehållet i förslaget

Remissen innehåller följande författningsförslag. För det första föreslås en ny mervärdesskattelag och mervärdesskatteförordning. För det andra lämnas en rad ändringsförslag, såsom ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter, i lagen (1988:1385) om Sveriges riksbank, i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och i lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Det föreslås också ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi, ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg och i inkomstskattelagen (1999:1229). Vidare föreslås ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, i skatteförfarandelagen (2011:1244) och i tullagen (2016:253). Därutöver föreslås ändring i lagen (2016:1091) om budget och ekonomiadministration för riksdagens myndigheter, i lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter och i lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling. Slutligen föreslås ändring i förordning (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m., i förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl., i rättshjälpsförordningen (1997:404), i förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, i förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt samt i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

I sak anges förslaget bl.a. innebära följande. Det föreslås en ny mervärdesskattelag, förkortad NML. Det föreslås att lagen delas upp i 24 kapitel som i huvudsak är disponerade i samma ordning som mervärdesskattedirektivets avdelningar och kapitel. I syfte att ytterligare anpassa mervärdesskattelagstiftningens struktur till direktivet, föreslår utredningen också att de särskilda ordningarna i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, inklusive de särskilda ordningar som införs i denna lag genom prop. 2019/20:122, flyttas till NML. Därmed kommer dessa ordningar samlas i slutet av lagen tillsammans med de övriga särskilda ordningarna som redan i dag finns i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. I syfte att uppnå utredningens målsättning att NML i högre grad ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet, föreslår utredningen flera systematiska anpassningar av NML till mervärdesskattedirektivet samt att flera av ML:s begrepp ska slopas och ersättas med mervärdesskattedirektivets begrepp. Utredningen föreslår att ML:s begrepp "skattskyldig" slopas eftersom det inte finns något motsvarande begrepp i mervärdesskattedirektivet. I stället används direktivets begrepp "beskattningsbar person" och

”betalningsskyldig”. Begreppet ”skattskyldighetens inträde” ersätts med direktivets begrepp ”beskattningsgrundande händelse” och ML:s begrepp ”frivillig skattskyldighet” ersätts med ”frivillig beskattning”. I samband med att begreppet skattskyldighet slopas, föreslår utredningen också att specialbestämmelserna i 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML om undantag från skattskyldighet för upphovsmans eller upphovsmannens dödsbos omsättning av konstverk slopas, då utredningen anser att dessa bestämmelser saknar stöd i mervärdesskattedirektivet. Vidare slopas ML:s begrepp ”omsättning” då detta begrepp inte används i mervärdesskattedirektivet.

Regelrådet granskning fokuserar på de delar av förslaget som kan ge konsekvenser för företag.

## Skälen för Regelrådets ställningstagande

### Bakgrund och syfte med förslaget

I konsekvensutredningen anges följande. Målsättningen med NML anges vara att den ska vara användarvänlig och överskådlig, ha en tydlig struktur, vara språkligt moderniserad och i hög grad stå i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), särskilt med avseende på systematik och terminologi. Sedan ML trädde i kraft har Sverige gått med i EU. Genom det anges mervärdesskattedirektivet ha fått en stor betydelse för både innehåll och tolkning av de svenska reglerna. Översynen anges därför också syfta till att göra regelverket mer tydligt och förutsägbart. För att mervärdesskatten ska behålla sin legitimitet anges det vara viktigt att reglerna är förutsägbara, enkla att tillämpa och inte leder till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna.

Regelrådet finner redovisningen av bakgrund och syfte med förslaget godtagbar.

### Alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd

Det anges i konsekvensutredningen att ett alternativ till att föreslå NML hade varit att behålla och vidareutveckla ML. Detta skulle emellertid enligt förslagsställaren varit i strid med utredningens direktiv (dir. 2016:58), som säger att en ny mervärdesskattelag ska föreslås. Vidare anges att en sådan lösning hade inneburit att många av de önskade positiva effekterna av en tydligare och mer överskådlig lagstiftning som är systematiskt anpassad till mervärdesskattedirektivet hade uteblivit. Utöver detta finns det i förekommande fall beskrivningar av handlingsalternativ till hur de enskilda bestämmelserna i NML skulle kunna utformas i redovisningen av skälen till utredningens förslag.

Det finns ett särskilt yttrande<sup>1</sup> som har lämnats av en av kommitténs experter, som bilaga till betänkandet. I detta yttrande anges bland annat följande. Avdragsrätten är grundläggande för mervärdesskattesystemets funktion som konsumtionsskatt. Det anges att enligt utredningens förslag är huvudregler om avdragsrätt i kapitel 13 i NML utformade med mervärdesskattedirektivets motsvarighet som förebild. I det särskilda yttrandet framhålls emellertid att dagens utformning behålls när det gäller uppdelning av den ingående skatten efter skälig grund i 13 kap. 29 § NML men med tillägg av ett nytt tredje stycke. När det gäller uppdelning av skatten enligt *skälig grund*<sup>2</sup> anges det i det särskilda yttrandet att det finns en omfattande kritik mot dagens utformning och starka synpunkter om att utformningen inte är förenlig med mervärdesskattedirektivets utformning som i flera delar innehåller skatregler som inte återfinns i dagens marknadsföringslag<sup>3</sup>. I det särskilda yttrandet anges att utredningen

<sup>1</sup> Se sidorna 849 – 852 i remissen.

<sup>2</sup> Regelrådets kursivering.

<sup>3</sup> Det anges att ska-kraven återfinns i artiklarna 173-175 i direktivet. När det gäller kritiken hänvisas till artiklar i Svensk skattetidning och Skattenytt, för exakt hänvisning se fotnot sid 851 i remiss.

skulle övervägt att införa mervärdesskattedirektivets utformning av motsvarande regler. Det anges att utredningen väljer att behålla ML:s nuvarande utformning i NML avseende skälig grund, trots framförd kritik om dess oförenlighet med mervärdesskattedirektivet, trots att huvudregler för avdragsrätt anpassas till mervärdesskattedirektivet och trots riktlinjerna i direktivet till utredningen. Utredningens förslag till ett nytt tredje stycke anges i det särskilda yttrandet medföra en materiell ändring och skärpning av reglerna eftersom pro rata även kan påverkas av icke ekonomisk verksamhet. Detta tillägg anges vara möjligt enligt mervärdesskattedirektivet men anges i det särskilda yttrandet inte vara lämpligt. Att enbart införa skärpningen genom ett tredje stycket i 13 kap. 29 § NML utan att samtidigt införa mervärdesskattedirektivets ska-regler med lätttnadsbestämmelser anges föfela avdragsrättens grundläggande funktion.

Regelrådet gör följande bedömning. Det finns viss information om alternativa lösningar när det gäller utformning av enskilda bestämmelser i den nya lagen och det finns övergripande information om alternativa lösningar i betänkandets kapitel om konsekvenser. Regelrådet finner emellertid att det kan ifrågasättas om denna information är tillräckligt tydlig. Som har refererats ovan anges det vara ett mål för utredningen att den nya lagen i hög grad ska stå i överensstämmelse med EU-direktivet. Givet denna målsättning uppfattar Regelrådet att det finns starka skäl att ange mycket tydliga motiveringar när lösningar som inte överensstämmer med direktivets utformning väljs. Regelrådet finner att detta i flera fall också finns beskrivet. De synpunkter som har framförts i det särskilda yttrandet indikerar emellertid att beskrivningen av alternativa lösningar och effekter om ingen reglering kommer till stånd kunde och borde ha varit tydligare. Det framstår för Regelrådet som tydligt att valet att behålla en bestämmelse som av flera parter har bedömts strida mot EU-rätten borde ha beskrivits väsentligt tydligare. Regelrådet kan konstatera att detta är ett tydligt fall där det finns alternativa lösningar och där det borde ha beskrivits vad för och nackdelarna skulle ha varit med att välja en mer direktivnära utformning än vad utredningen, såvitt Regelrådet kan förstå, har valt. Om det skulle vara utredningens bedömning att skillnaden mellan utredningens förslag och det som anges i de aktuella artiklarna inte är väsentlig i materiellt hänseende borde detta ha angetts. Skulle det vara utredningens uppfattning att det visserligen finns en materiell skillnad men att det inte ryms inom utredningens uppdrag att åtgärda denna, borde detta ha angetts väsentligt mer tydligt, givet målsättningen om ett direktivnära författningsförslag. Regelrådet kan inte finna någon beskrivning av vilka överväganden som har gjorts i detta avseende vare sig i konsekvensavsnittet (kapitel 17) eller i det kapitel som huvudsakligen behandlar avdragsrätt (kapitel 11) eller i författningskommentar till kap 13, 29 §<sup>4</sup>. Information finns heller inte, såvitt Regelrådet kan se, på annan plats i remissen. Sammantaget är beskrivningen inte tillräcklig.

Regelrådet finner redovisningen av alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd bristfällig.

### Förslagets överensstämmelse med EU-rätten

Det finns övergripande information om förslagets överensstämmelse med EU-rätten i konsekvensavsnittet och återkommande i anslutning till beskrivningen av utredningens förslag. Som angetts ovan har det i särskilt yttrande angetts synpunkter om att förslagets överensstämmelse med EU-rätten kan ifrågasättas när det gäller kapitel 13, 29 § i den föreslagna lagen.

Regelrådet gör följande bedömning. Det finns viss beskrivning av förslagets överensstämmelse med EU-rätten. Som angetts ovan är det Regelrådets uppfattning att det finns brister i transparensen när det gäller hur utredningen har hanterat frågan om uppdelning av skatten enligt skälig grund. Den kritiken kan anses relevant även när det gäller beskrivningen av överensstämmelse med EU-rätten. Det kan

<sup>4</sup> Kapitel 17 omfattar sidorna 493 – 503, kapitel 11 omfattar sidorna 429 – 467 i remissen. Den aktuella författningskommentaren finns på sidorna 696 – 698 i remissen.

också noteras att det direktivet om mervärdesskatt inte finns med som bilaga till utredningens betänkande. Mot bakgrund av det förhållandevis tydliga uppdrag som utredningen har fått att utforma den nya lagen så att den i hög grad överensstämmer med detta direktiv finner Regelrådet att det hade varit naturligt att direktivtexten hade funnits med för att möjliggöra jämförelser och det är förvånande att så inte är fallet. Sammantaget är inte beskrivningen tillräckligt tydlig.

Regelrådet finner redovisningen av förslagets överensstämmelse med EU-rätten bristfällig.

### **Särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser**

I remissen anges följande. Det återstår flera led i lagstiftningsprocessen innan den föreslagna nya mervärdesskattelagen kan träda i kraft. Förslagen behöver först remissbehandlas. Vidare återstår bl.a. lagrådsgranskning, framtagande av en proposition, riksdagsbehandling och utfärdande av lagar. Det anges vara ett relativt omfattande lagstiftningsarbete att ta fram och införa en ny mervärdesskattelag. Tidsåtgången i flera av leden anges därför kunna bli längre än i normalfallet. Ett tidigare ikraftträdande än den 1 januari 2022 bör därför inte komma i fråga. Förslagsställaren konstaterar att också går att överväga ett senare ikraftträdande för att det ska finnas mer tid för de olika leden i lagstiftningsprocessen och för att det ska finnas mer tid för Skatteverket och Tullverket att anpassa information, blanketter m.m. Det anges också ge företagen mer tid för anpassning. Den 1 januari 2023 anges då vara ett lämpligt alternativ eftersom det kan underlätta om ändringarna sker vid ett årsskifte. Det anges finnas både för- och nackdelar med de olika alternativen. Ett syfte med översynen av lagstiftningen är att den ska bli mer överskådlig och enklare att tillämpa. Med hänsyn till detta anges det vara en fördel om införandet av en ny mervärdesskattelag kan ske relativt snabbt. De förslag som lämnas anges inte heller till största del innebära några ändringar i sak. Mot den bakgrunden föreslår utredningen att lagen träder i kraft den 1 januari 2022. Hänsyn har tagits till beslutade ändringar av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) som ska vara införda i nationell lagstiftning fram till detta datum. Med ett senare ikraftträdande tillkommer ändringar som behöver arbetas in i den nya lagen.

När det gäller övergångsbestämmelser för NML anges att det inledningsvis bör finnas en generell bestämmelse om att de upphävda lagarna fortfarande gäller för mervärdesskatt som avser tid före ikraftträdandet av den nya lagen. I remissen finns även en beskrivning av vilka övergångsregler som bedöms behövas avseende vissa specifika bestämmelser.

Det anges i konsekvensutredningen att det kan krävas att Skatteverket genomför vissa informationsinsatser gentemot företag.

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår tydligt vilka överväganden som förslagsställaren har gjort när det gäller valet av tidpunkt för ikraftträdande, inklusive att effekter för företag av olika alternativ har vägts in vid ställningstagandet. Det finns också en bedömning avseende informationsinsatser.

Regelrådet finner redovisningen av särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser godtagbar.

### **Berörda företag utifrån antal, storlek och bransch**

Det finns ingen övergripande information om vilka grupper av företag som berörs av förslaget som helhet i konsekvensutredningen. Däremot framgår av en kostnadsuppskattning att ändringar när det gäller omvänd skattskyldighet, skattenivåer m.m. har genomförts för ett antal branscher över tid sedan den ursprungliga beräkningen gjordes. Exempelvis nämns byggverksamhet, restaurangverksamhet och

även andra branscher. På annan plats i betänkandet nämns hur bestämmelser gäller för exempelvis finansföretag. Det finns också specifik information om konstnärer som bedriver enskild näringsverksamhet, som berörs av delförslaget att avskaffa specialbestämmelser som innebär att konstnärer med en årlig omsättning under 300000 kronor inte är skattskyldiga och därmed inte redovisar eller betalar mervärdesskatt. Således anges följande. Konstnärer som berörs av förslaget anges vara de vars konstverk utgörs av en eller flera av följande kategorier: 1) tavlor och konstgrafiska blad m.m., 2) skulpturer och avgjutningar av skulpturer i högst åtta exemplar, 3) handvävda tapisserier och väggbonader i högst åtta exemplar. Vidare ska konstverket vid omsättningen ägas av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Det anges att Konstnärsnämnden år 2016 publicerade en rapport där man med hjälp av Statistiska centralbyrån studerade villkoren för konstnärers inkomster, företagande, m.m. Det anges att i denna rapport delas konstnärerna in i 19 yrkesgrupper. En av dem är bildkonstnär, som anges rimligtvis täcka in kategori 1 och 2 i uppräkningsen ovan. Till det, för att täcka in kategori 3, ska textilkonstnärer läggas. Det anges att det i rapporten framkommer att det 2014 fanns 6200 yrkesverksamma bildkonstnärer i åldersgruppen 20–66 år. Av dem bedrev 66 procent näringsverksamhet, varav nästan samtliga, 63 procent av det totala antalet, i enskild verksamhet. Det anges vara de sistnämnda som är av intresse, eftersom de befintliga specialbestämmelserna inte gäller i de fall konsten säljs genom handelsbolag eller aktiebolag. Utav de 6200 bildkonstnärerna bedrev alltså 3900 ( $0,63 \cdot 6200$ ) verksamheten i enskild näringsverksamhet. Vidare finner utredningen, baserat på SOU 2003:21 Konstnärerna och trygghetssystemen, att om antalet textilkonstnärer och bildkonstnärer läggs ihop, utgör textilkonstnärerna 14 procent av summan. Baserat på denna andel anges antalet potentiellt berörda konstnärer öka till 4500. Den första frågan anges då bli då hur många av dessa som påverkas av att gränsen för skattebefrielse om 300000 kronor slopas, den andra på vilket sätt de påverkas. Utifrån Konstnärsnämndens statistik bedömer utredningen att runt 35 procent av de 4 500 konstnärerna ligger under 30000 kronor i årsomsättning. Dessa, 1600 konstnärer, anges även efter att specialbestämmelserna slopats kunna välja att vara befriade från skattskyldighet om de tillämpar den generella omsättningsgräns om 30000 kronor som finns för företag med liten omsättning. Med dessa borträknade anges det återstå 2900 potentiellt berörda konstnärer. Av dem uppskattas 30 procent redan vara registrerade för mervärdesskatt. Det anges t.ex. kunna bero på att de ser fördelar med att ha avdragsrätt för mervärdesskatt. För dessa bör ett slopande av omsättningsgränsen om 300000 kronor sakna betydelse. Därmed anges det återstå ca 2000 konstnärer som kan påverkas av det aktuella delförslaget.

Regelrådet gör följande bedömning. Det skulle ha förtydligat konsekvensutredningen om det hade funnits en övergripande beskrivning av vilka företag som berörs av förslaget. Regelrådet finner att det finns tillräckligt med information för att dra slutsatsen att flertalet, om inte alla, svenska företag oavsett bransch eller storlek (och/eller företag som har sitt säte någon annanstans men bedriver verksamhet i Sverige som är belagd med mervärdesskatt) berörs om de inte är explicit undantagna i något avseende. Det är positivt att det beskrivs tydligt vilka konstnärer med enskild verksamhet som bedöms kunna beröras. Överlag kan beskrivningen anses tillräcklig, även om den med fördel hade kunnat vara tydligare och mer samlat redovisad.

Regelrådet finner redovisningen av berörda företag med avseende på antal, storlek och bransch godtagbar.

## Påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet

I konsekvensutredningen anges följande. Anpassningar till lagändringar anges på kort sikt ofta innebära ökade administrativa kostnader genom att tid går åt till att sätta sig in i förändrade regler, uppdatera system, delge information osv. Denna effekt anges emellertid vara övergående. Det anges att efter övergångsfasen bör NML vara till fördel för företag och enskilda med en tydligare struktur och genom anpassningarna till EU-rätten. Enligt förslagsställaren bör NML bli något lättare att ta till sig och hitta i, samtidigt som nuvarande systematiska oklarheter mellan EU-rätten och ML undanröjs. Som en följd av det anges konkurrensvillkoren för företagen förbättras och de administrativa kostnaderna för att hantera mervärdesskatten minska något. Vidare anges att mindre företag i allmänhet har relativt sett högre administrativa kostnader för att hantera och administrera mervärdesskatt och att dessa företag ur den synvinkeln bör ha mest att vinna på NML. Att kvantifiera hur företagens administrativa börda påverkas av NML anges vara ytterst svårt. Det anges finnas få undersökningar som på djupet studerat företagens kostnader för att hantera mervärdesskattesystemet, och än mindre underlag anges finnas för att bedöma hur olika förändringar av regelverket påverkar dessa kostnader. Den senaste djupgående studie som gjorts på området, så vitt känt utredningen, anges vara Skatteverkets rapport Krånglig moms – en företagsbroms? från 2006. Förenklat kan sägas att i rapporten beräknas en kostnad per företag för att administrera mervärdesskatt, uppdelat efter företagsstorlek. Data i rapporten anges vara från 2005. Det anges att utredningen, i brist på färskare studier, har skrivit fram resultaten från denna rapport till att spegla dagens nivå. Två faktorer anges då behöva skrivas fram: a) antal företag som är registrerade för mervärdesskatt indelat efter samma storleksklasser som i rapporten<sup>5</sup> och b) genomsnittlig kostnad per företag för att hantera mervärdesskatt<sup>6</sup>.

Därutöver anges att Skatteverket i sin rapport mätte hur mycket tid som mervärdesskatten tog i anspråk ett visst år (2005). Därför anges det också krävas att tidsåtgången för att hantera mervärdesskatten skrivs fram så att den speglar dagens förutsättningar. Ett sätt att göra det på anges vara att se hur de reformer som genomförts på mervärdesskatteområdet sedan dess har påverkat tidsåtgången för att hantera mervärdesskatten. Således anges att införandet av omvänd skattskyldighet för skrot och avfall bör ha ökat tidsåtgången för administration. Även byggbranschen anges behöva hantera omvänd skattskyldighet sedan 2007. Det anges också att sedan 2005 har mervärdesskatten sänkts för restaurang- och cateringtjänster, mindre reparationer och naturguidning. Det anges innebära att företag behöver hantera fler skattesatser. Å andra sidan anges flera reformer ha genomförts som bör ha minskat tidsåtgången för administration, som förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt för mindre företag (från en till tre månader), generösare beloppsgräns för att få använda förenklad faktura, liksom införandet av en omsättningsgräns för när mervärdesskatt måste redovisas. Nedsättningen av skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster anges också ha gjort att tidigare gränsdragningsproblem gentemot bl.a. livsmedel har försvunnit. Sammantaget anges det inte vara orimligt att anta att plus och minus ungefärligen tar ut varandra, och att det därmed kan finnas ett värde i att göra framskrivningen av resultaten i Skatteverkets rapport. Trots det anges osäkerheten vara betydande, när så pass lång tid gått sedan en gedigen studie gjorts på området. Givet att tidsåtgången per företag är densamma som Skatteverket kom fram till 2006, uppskattar utredningen att företagens totala kostnader för att hantera mervärdesskatt uppgår till 13,4 miljarder kronor 2018 och 14,5 miljarder kronor 2021 (med antagande om samma AKI-utveckling för tjänstemän 2019–2021 som under perioden 2005–2018). Rapporten från 2006 fann att den totala administrationskostnaden då uppgick till 6,3 miljarder kronor, vilket motsvarade 3 procent av mervärdesskatteintäkterna. Sedan dess anges

<sup>5</sup> Det anges att Skatteverket har försett utredningen med dessa uppgifter för 2018.

<sup>6</sup> För dessa uppgifter anges att utredningen har skrivit fram rapportens data från 2005 med arbetskraftskostnadsindex (AKI) till 2018 års nivå. Det anges att AKI tas fram av Statistiska centralbyrån och att utredningen använt sig av AKI-utvecklingen för tjänstemän sett över samtliga branscher.

antalet företag ha ökat kraftigt, vilket med automatik ökar den totala administrationskostnaden, eftersom alla mervärdesskatteregistrerade företag behöver hantera skatten. Utredningen anger att om man ser den av utredningen beräknade totala kostnaden för att hantera mervärdesskatten, 14,5 miljarder kronor i relation till den i budgetpropositionen för 2020 prognostiserade mervärdesskatteintäkter för 2021 (494 miljarder kronor), får man 2,9 procent<sup>7</sup>, vilket ligger nära den totala administrationskostnaden för 2006 på 3 procent. Utredningen konstaterar att företagens totala administrativa kostnader för att hantera mervärdesskatten således mycket grovt kan bedömas ligga i storleksordningen knappt 15 miljarder kronor. Det är denna kostnad som utredningen bedömer minska något genom övergången från ML till NML. Ett intervall för vad som kan anses utgöra en sannolik kostnadsminskning anges emellertid vara svårt att ange.

I konsekvensutredningen finns också en beskrivning av konsekvenserna för de konstnärer som berörs av delförslaget om avskaffandet av vissa specialbestämmelser (se ovan i avsnitt om berörda företag). Det anges att dessa 2000 konstnärer kommer att få en viss ökad administrativ börda eftersom de i enlighet med de föreslagna bestämmelserna kommer att behöva fakturera och redovisa mervärdesskatt. Den genomsnittliga tid som behöver läggas på denna administration bedöms motsvara 3900 kronor per företag och år<sup>8</sup>. Den kostnaden anges gälla för dem som har en mervärdesskattesats att hantera (12 procent). En del kommer dock att ha två att hantera: 6 procent (upphovsrättsersättning) samt 12 procent. Vid hantering av två skattesatser bedöms tidsåtgången motsvara 7200 kronor per företag och år. Därutöver anges att konstnärernas försäljning skulle kunna påverkas av förslaget. Baserat på antagandet att konstnärerna strävar efter att ha samma ekonomiska resultat före som efter förslaget, innebär det att mervärdesskattebeläggningens effekter övervältras på konsumentpriset. Å ena sidan anges 12 procent utgående mervärdesskatt innebära att priset till konsument ökar. Å andra sidan anges möjligheten att dra av ingående mervärdesskatt medföra att priserna kan minska. Denna faktor anges förstärkas av att skattesatsen för den ingående skatten i verksamheten kan antas vara högre än skattesatsen för den utgående skatten, 25 procent mot 12 procent. Den eventuella prishöjningen på konstverket på grund av skattebeläggningen bör, enligt förslagsställaren, när avdragsrätten beaktats, bli lägre än 12 procent. Hur försäljningen påverkas av mervärdesskattebeläggningen anges bero dels på köparnas priskänslighet, dels på om de har eller inte har avdragsrätt för mervärdesskatt. Kunder som normalt har avdragsrätt eller kompensationsrätt för mervärdesskatt, såsom stat, kommun, regioner och företag, påverkas inte om mervärdesskatt läggs till priset. Dessa kunder anges i stället gynnas indirekt av lägre pris, exklusive mervärdesskatt, när konstnärerna får rätt att dra av den ingående mervärdesskatten som de tidigare övervältrade i priset. Försäljningen till dessa konsumenter anges således komma att öka något. För kunder som saknar avdragsrätt, som t.ex. privatpersoner och vissa konstföreningar, anges däremot förslaget innebära att kostnaden för konstverket kan komma att öka något. Försäljningen till dessa konsumenter kan i stället komma att minska något. Sammantaget gör utredningen bedömningen att någon stor effekt på försäljningen inte bör förväntas. I den mån försäljningen och därmed konstnärernas ekonomiska resultat skulle påverkas av förslaget bör det enligt utredningen i de flesta fall handla om begränsade belopp. Bildkonstnärer hade enligt Konstnärsnämnden en medianomsättning

<sup>7</sup> Det vill säga 14,5 miljarder divideras med 494 miljarder för att ange den procentuella andelen. En sådan division ger en kvot på 0,02935, eller 2,9 uttryckt i procent med två värdesiffror.

<sup>8</sup> Förslagsställaren anger i fotnot att hanteringen av två mervärdesskattesatser, enligt SOU 2011:70 Sänkt moms på vissa tjänster?, ta ett genomsnittligt företag 2 timmar à 12 tillfällen per år. Detta till en handläggningskostnad, framräknat till 2021, om 300 kronor/timme. Alltså 7200 kronor per företag. För många konstnärer handlar det dock inte om att hantera två utan en mervärdesskattesats. Enligt Skatteverkets rapport Krånglig moms – en företagsbroms? (2006), utgör kostnaden per företag med noll anställda som hanterar en mervärdesskattesats 55 procent av kostnaden för företag som hanterar två sådana. Detta anges ge resultatet  $2 \cdot 12 \cdot 300 \cdot 0,55 = 3,9$  miljoner kronor.

2014 på 41 500 kronor i sin näringsverksamhet. De flesta konstnärer som har näringsverksamhet anges även ha inkomst av lön från annan verksamhet. Löneinkomsten anges oftast vara större än inkomsten från näringsverksamheten. Det anges att få konstnärer förefaller helt leva på sitt konstnärskap. Det anges att enligt Konstnärsnämndens rapport framgår är det 11 procent av konstnärerna som endast har inkomst av näringsverksamhet. Medianen för konstnärernas totala inkomst, både inkomst från näringsverksamhet och löneinkomster, var 3,7 gånger så stor, 154000 kronor. Således bör en något ändrad inkomst av näringsverksamheten inte ha någon större betydelse för berörda konstnärers totala inkomster. Ytterligare en effekt av förslaget anges vara att konstnärer med en årsomsättning nära 300000 kronor nu slipper fundera över om de hamnar över gränsen. Dagens regler innebär att om beloppsgränsen överskrids, ska all omsättning under året beskattas, från första kronan. Med förslaget anges planeringsförutsättningarna bli bättre för dessa aktörer. Det anges att samtliga effekter avser små företag. Större företag berörs inte av förslaget, eftersom det handlar om en omsättningsgräns på 300000 kronor.

Regelrådet gör följande bedömning. Det är värdefullt att förslagsställaren har gjort ett försök att bedöma vad den totala administrationskostnaden för mervärdesskatten kan uppgå till. Inte minst är det positivt att det tydligt visas vilka förutsättningar som gäller för uppskattningarna. Det är också värdefullt att det har gjorts en tydlig bedömning avseende möjliga effekter för konstnärer som bedriver enskild näringsverksamhet. Det finns emellertid brister med redovisningen. Det är oklart vad som mer specifikt ligger till grund för utredningens antagande att förändringar i regelverket för mervärdesskatt åren 2006 – 2020 kan väntas ta ut varandra. Om det finns särskilda skäl för att detta bedöms vara en välgrundad ansats borde dessa ha angetts. Enbart det faktum att det både finns förändringar som kan antas förenkla och försvåra hanteringen av skatten är inte i sig något som på förhand kan väntas ofrånkomligt leda till utredningens slutsats. Rimligen bör storleken på den effekt som de olika åtgärderna ger upphov till vägas in på något sätt. Som har refererats ovan har det i särskilt yttrande framhållits att reglerna om avdragsrätt skärps i materiellt hänseende genom att pro rata även kan påverkas av icke ekonomisk verksamhet. Det är inte tydligt för Regelrådet om detta har någon ekonomisk effekt av betydelse för företag men det är en indikation på att förslaget innehåller aspekter som det inte är klart om förslagsställaren har vägt in i sin helhetsbedömning av förslagets konsekvenser. När det gäller beskrivningen av effekterna för konstnärer som bedriver enskild verksamhet anser Regelrådet att det kan anses finnas tillräcklig information. Helhetseffekterna av förslaget finner Regelrådet likväl inte är tillräckligt beskrivna.

Regelrådet finner redovisningen av förslagets påverkan på berörda företags tidsåtgång, kostnader och verksamhet bristfällig.

### **Påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag**

Som har refererats ovan anges det i konsekvensutredningen att förslaget kan medföra att konkurrensvillkoren för företagen förbättras. Det anges också, som refererats, att mindre företag bör ha mest att vinna på förslaget. I övrigt finns, såvitt Regelrådet kan se, ingen beskrivning av påverkan på konkurrensförhållandena för företag.

Regelrådet gör följande bedömning. Det är inte klart i vilket avseende som förslagsställaren anser att förslaget kan medföra att konkurrensvillkoren förbättras. Formuleringar om att förenkling kan vara särskilt gynnsam för mindre företag är något som Regelrådet i och för sig inte har några invändningar mot. Den otydlighet som finns när det gäller effekternas omfattning och om även möjliga negativa effekter har vägts in, som refererades ovan, gäller även beskrivningen av påverkan på konkurrensförhållandena för företag. Även med beaktande av svårigheter att förutse exakt utfall finner Regelrådet att en i vart fall något mer utvecklad beskrivning hade varit motiverad.



Regelrådet finner redovisningen av påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag bristfällig.

### **Regleringens påverkan på företagen i andra avseenden**

Inget anges om regleringens påverkan på företagen i andra avseenden.

Regelrådet gör följande bedömning. Eftersom det generellt kan anses finnas vissa brister i tydlighet när det gäller konsekvenserna för företag kan det inte på förhand uteslutas att det finns påverkan på företagen i andra avseenden och avsaknaden av information är därför en brist.

Regelrådet finner redovisningen av regleringens påverkan på företagen i andra avseenden bristfällig.

### **Särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning**

I kapitel 13 beskrivs vissa regeländringar som avser företag med liten omsättning. Som har refererats ovan finns det en beskrivning av vad effekterna kan väntas bli för konstnärer som bedriver en enskild näringsverksamhet.

Regelrådet finner att det framgår att vissa bestämmelser, som innebär att särskild hänsyn tas till små företag kommer att finnas i den föreslagna lagen, nämligen de som beskrivs i kapitel 13. Såvitt Regelrådet kan förstå innebär denna del av förslaget begränsade förändringar jämfört med idag gällande regler. Förslaget om att upphäva specialbestämmelserna för vissa konstnärer berör av allt att döma små företag. Konsekvenserna av detta förslag, som inte innebär att särskild hänsyn tas till de aktuella verksamheterna, har beskrivits förhållandevis tydligt. Sammantaget finner Regelrådet att beskrivningen är tillräcklig.

Regelrådet finner redovisningen av särskild hänsyn till små företag vid reglernas utformning godtagbar.

### **Sammantagen bedömning**

Regelrådet finner att konsekvensutredningen i vissa avseenden håller tillräcklig kvalitet. Det finns viss information om hur förslaget kan väntas påverka företag och det är värdefullt att den information som finns i vissa avseenden är tydlig. Regelrådet anser emellertid att det är alltför många aspekter som inte har beskrivits på ett tydligt sätt. Det är visserligen förståeligt att det finns svårigheter att ange exakt information om effekter och Regelrådet har noterat att förslaget till betydande del avser en mer redaktionell uppdatering av bestämmelserna. Det ingår likväl förslag av materiell betydelse och Regelrådet finner att konsekvenserna av dessa för företag inte har beskrivits tillräckligt.

Regelrådet finner därför att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Stöd till regelgivare i konsekvensutredningsarbetet finns i [Tillväxtverkets handledning för konsekvensutredning](#).


Regelrådet behandlade ärendet vid sammanträde den 11 november 2020.

I beslutet deltog Elisabeth Thand Ringqvist, ordförande, Hanna Björknäs, Hans Peter Larsson, Claes Norberg och Lennart Renbjer.

Ärendet föredrogs av Per Högström.



Elisabeth Thand Ringqvist  
Ordförande



Per Högström  
Föredragande