

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

En ny mervärdesskattelag (SOU 2020:31)

Fi2020/02542/S2

INLEDNING

Kammarrätten tar i detta yttrande upp de delar av utredningens förslag som kammarrätten anser att det finns anledning att beröra närmare. I övriga delar tillstyrker kammarrätten de förslag som presenteras i betänkandet.

UPPDRAGET – DESS BEGRÄNSNINGAR – HUR MAN VALT ATT UTFÖRA UPPDRAGET

I betänkandet föreslås en ny mervärdesskattelag, förkortad NML, som ska ersätta mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Målsättningarna har varit att NML ska ha en tydlig struktur och vara mer överskådlig samt i högre grad vara ändamålsenlig och anpassad till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), särskilt med avseende på begrepp och struktur.

Målet har också varit att ge NML en utformning och struktur som är långsiktigt hållbar. Det innebär att NML ska ha en struktur som medger framtida förändringar, utan att överskådligheten minskar.

Vidare föreslås en ny mervärdesskatteförordning och följdändringar i annan berörd lagstiftning.

Utredningen har prioriterat de stora systemövergripande anpassningarna till mervärdesskattedirektivet som påverkar sambanden mellan bestämmelser i olika kapitel.

På grund av tidsbrist har utredningen inte föreslagit några materiella anpassningar till direktivet med avseende på nuvarande 3 kap. ML. I de

särskilda yttrandena av tillförordnade experter från Skatteverket och Svenskt Näringsliv framhålls behovet av en översyn av flera undantag i nuvarande 3 kap. ML. Det noteras att undantaget från skatteplikt för sjukvård dock redan är föremål för utredning (Fi2020:04). Experten från Svenskt Näringsliv framhåller härutöver ett kvarvarande behov av att definiera begreppet förmedling samt att ytterligare anpassa bestämmelserna om avdragsrätt till mervärdesskattedirektivets bestämmelser.

Enligt kammarrättens mening innebär förslaget visserligen en större överskådlighet i förhållande till mervärdesskattedirektivet vad gäller tillämpningsområdet, men de föreslagna anpassningarna till mervärdesskattedirektivets struktur och begrepp är ändå begränsade och då inte enbart med anledning av utredningsdirektivets begränsningar (dvs. frågor gällande ideella föreningar, redovisning av ut- och ingående skatt, skattesatser m.m.).

Begränsningarna i utredningens förslag i förhållande till utredningsdirektiven avser enligt kammarrättens mening framför allt den strukturella tillika systematiska anpassningen kring de hörnstenar och gemenskapsrättsliga begrepp som berör den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet samt bestämmelserna kring avdragsrätt.

Åtskilliga hänvisningar och därmed kopplingar till bl.a. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och bokföringslagen (1999:1078), BFL, föreslås vara kvar i NML, vilket tillsammans med bibehållandet av en för ML/NML i vissa avseenden apart terminologi jämfört med mervärdesskattedirektivet försvårar en unionskonform tolkning även fortsättningsvis.

Dessutom är en materiell översyn av ML fortfarande påkallad, särskilt för att anpassa de nuvarande undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML (finansiella tjänster, försäkring, utbildning, idrott och självständiga grupper) men även t.ex. bestämmelserna om avdragsrätt till mervärdesskattedirektivets materiella bestämmelser. Dessa diskrepanser leder till många processer och därmed administrativa kostnader för företagen samt en avsevärd arbetsbelastning för såväl Skatteverket som rättsväsendet.

Såsom anges i utredningsdirektiven och som utredningen konstaterar på bl.a. s. 418 medför en anpassning till direktivbestämmelser som har direkt effekt egentligen inte någon ändrad rättstillämpning. En sådan anpassning förbättrar dessutom överskådligheten i lagstiftningen genom att svaret på frågan om t.ex. skatteplikt framgår direkt av den svenska lagen vilket minskar behovet av att stämma av mot mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens domar. Härutöver begränsas möjligheten att, så som är möjligt i vissa fall, välja att bli beskattad eller inte genom att åberopa direkt effekt av

direktivet. Denna möjlighet att föreslå ändringar i ML, som de facto inte innebär någon avsevärd materiell förändring, har utredningen enligt kammarrättens mening inte utnyttjat till fullo. Det innebär att den som omfattas av mervärdesskattesystemet vid osäkerhet även fortsättningsvis kan behöva stämma av NML mot mervärdesskattedirektivet respektive EU-domstolens praxis (i olika språkversioner).

DEN FÖRESLAGNA STRUKTURELLA ANPASSNINGEN TILL MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET

Mervärdesskattedirektivets struktur är tydlig. Efter en avgränsning av tillämpningsområdet i artikel 2–4 av vilka transaktioner som direktivet är tillämpligt på, till skillnad från ML:s tillämpningsområde som avgränsas till vilka transaktioner som träffas av mervärdesskatt, ger direktivet svar på vem som ska ha utfört transaktionen (III – en beskattningsbar person), vad som ska ha utförts (IV – beskattningsbara transaktioner), var transaktionen ska anses ha utförts (V – omsättningsland), när transaktionen ska anses ha utförts (VI – beskattningsgrundande händelse), på vad mervärdesskatt ska redovisas (VII – beskattningsunderlag), med hur mycket och om mervärdesskatt ska redovisas (VIII – skattesats och IX – undantag), om avdragsrätt/rätt till återbetalning finns med avseende på de företagna transaktionerna (X – avdragsrätt), skyldigheter med avseende på betalningsskyldighet, redovisningsskyldighet, skattedeklaration och faktura (XI), särskilda ordningar (XII – småföretag, vinstmarginal etc.), avvikelser för olika länder (XIII), diverse bestämmelser (XIV) och slutbestämmelser (XV). De sista tre avsnitten riktar sig till medlemsstaterna och kräver i princip inga anpassningar på det nationella planet. En följd av att mervärdesskattedirektivet riktar sig till medlemsstaterna är vidare att vissa transaktioner, även om dessa inte faller inom tillämpningsområdet för NML, ändå kan komma att regleras av NML:s bestämmelser, t.ex. med avseende på fakturering och redovisning.

Kammarrätten tillstyrker därför dels att NML struktureras på så sätt att lagen delas upp i 24 kapitel, med fler rubriker och underrubriker, dels förslagen i stort om ett moderniserat språk, uppdelning i flera paragrafer och ett minskat antal korshänvisningar. Kammarrätten instämmer i princip i utredningens bedömning att de terminologiska förändringarna bör ansluta till den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet samt att uttrycken EU och union används även där direktivet anger EG och gemenskapen. Kammarrätten har inga invändningar mot förslaget att det införs en innehållsförteckning i 1 kap. NML samt definitioner och förklaringar i 2 kap. NML samt att särskilda ordningar och vissa importregler (LFS) flyttas till NML. Kammarrätten tillstyrker förslaget att hänvisningar till EU-direktiv bör vara statiska och hänvisningar till

förordningar dynamiska. Kammarrätten vill särskilt framhålla fördelen i förslaget att samla de fullständiga namnen på EU:s rättsakter i 2 kap. NML med angivande av kortnamn som sedan används i den löpande lagtexten när så behövs. De eventuella kommentarer kammarrätten har till specifika författningsförslag framgår nedan. Kammarrätten har inte några invändningar mot förslaget till NMF och följdändringar i övrig lagstiftning.

Kammarrätten noterar emellertid att utredningens ambition har varit att disponera bestämmelserna i NML i huvudsak som i mervärdesskattedirektivet. Därför är det med hänsyn till mervärdesskattedirektivets struktur ologiskt att bestämmelser om redovisningsskyldighet föreslås redan i 7 kap. NML, dvs. innan det över huvud taget slagits fast om och i så fall hur mycket mervärdesskatt som ska betalas med hänsyn till skattesatser och undantag från skatteplikt m.m. samt vem som ska betala respektive redovisa skatten.

DEN FÖRESLAGNA SYSTEMATISKA ANPASSNINGEN TILL MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET

En anpassning till mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde, struktur och till systematiken kring mervärdesskattens så kallade hörnstenar samt de unionsrättsliga begreppen föranleder ändringar och slopande av en del av ML:s begreppsapparat.

Kammarrätten tillstyrker att begreppen skattskyldighet och omsättning slopas och ersätts med mervärdesskattedirektivets närmaste motsvarigheter i NML, samt att beloppsgränsen för konstnärers skattskyldighet för konstverk slopas. Sistnämnda bestämmelse står som utredningen konstaterar i strid med direktivets systematik vad gäller såväl beskattningsbar person som beskattningsgrundande händelse.

Kammarrätten tillstyrker vidare att varken ML:s begrepp utländsk beskattningsbar person respektive definitionen av export eller begreppet verksamhet förs över till NML.

Utredningen föreslår vidare en rad systematiska anpassningar till mervärdesskattedirektivet och de unionsrättsliga begreppen. Sammantaget tillstyrker kammarrätten i stort de förslag som följer av kapitel 4–14 vad gäller anpassningen till mervärdesskattedirektivets systematik och de unionsrättsliga begreppen och berör enbart vissa delar i det följande. Ytterligare synpunkter lämnas nedan vid genomgång av författningsförslagen.

Kammarrätten tillstyrker den föreslagna anpassningen till mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde tillika uttrycket ”föremål för mervärdesskatt”, och att bestämmelserna som anger under vilka

förutsättningar leverans av varor och tillhandahållande av tjänster liksom unionsinterna förvärv av varor samt import är föremål för mervärdesskatt utformas i enlighet med direktivet på ett landsneutralt sätt.

Kammarrätten tillstyrker vidare att bestämmelserna om omsättningsland för export och exportliknande transaktioner anpassas till mervärdesskattedirektivet och utformas som undantag från skatteplikt samt att undantag från skatteplikt för unionsinterna leveranser av punktskattepliktiga varor endast ska gälla vid uppskovsförfarande.

Kammarrätten tillstyrker också att begreppet ”beskattningsgrundande händelse” ersätter ”skattskyldighetens inträde” men har några synpunkter på hur utredningen valt att hantera begränsningen i utredningsdirektiven med avseende på redovisningsbestämmelserna och därmed mervärdesskattedirektivets begrepp ”skattens utkrävbarhet”. Detta behandlas närmare i anslutning till kammarrättens kommentarer till författningsförslagen i bl.a. 7 kap. NML.

Kammarrätten tillstyrker att en bestämmelse om beskattningsunderlag vid överföring av varor till ett annat EU-land införs samt att bestämmelserna om omräkning av valuta även ska omfatta leverans och överföring av varor till ett annat EU-land och andra från skatteplikt undantagna transaktioner.

När det gäller frivillig beskattning för fastighetsupplåtelse tillstyrker kammarrätten att ”frivillig beskattning” ersätter uttrycket ”frivillig skattskyldighet” med avseende på fastighet i 12 kap. NML samt att fastighetsuthyrningar och bostadsupplåtelser som kan omfattas av frivillig beskattning ska vara undantagna från skatteplikt i de fall de inte omfattas av frivillig beskattning.

När det gäller avdragsrätt har man enligt ML endast rätt till avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. ML om man är skattskyldig (betalningsskyldig till mervärdesskatt). I annat fall måste man ansöka om återbetalning enligt 10 kap. ML. Enligt mervärdesskattedirektivet går i stället skiljelinjen mellan avdrag och återbetalning vid om den beskattningsbara personen är etablerad inom landet eller inte. Kammarrätten tillstyrker därför att uppdelningen mellan avdragsrätt och återbetalning ska ta sin utgångspunkt i den beskattningsbara personens anknytning till Sverige. Det innebär att regleringen i NML också anpassas till de båda återbetalningsdirektiven.

För avdragsrätt krävs att den som begär avdraget är en beskattningsbar person, som vid förvärvstillfället uppträder i denna egenskap och att förvärvet antingen har direkt samband med utgående beskattade transaktioner eller, i avsaknad av sådant direkt samband, har ett direkt samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska

verksamhet dvs. utgör allmänna omkostnader och därmed kostnadskomponenter i de samlade utgående beskattade transaktionerna. Härutöver kan avdragsrätt även finnas vid s.k. kvalificerade undantag från skatteplikt och transaktioner utanför medlemsstaten som skulle medfört rätt till avdrag om de utförts i etableringsstaten. Mot denna bakgrund tillstyrker kammarrätten att avdragsrätten för ingående skatt kopplas till begreppet beskattningsbar person samt att uttrycket ”transaktioner som medför avdragsrätt” används i NML för att ange det samband som krävs mellan avdragsrätt och utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Kammarrätten noterar emellertid att någon bestämmelse om när avdragsrätten inträder (jfr artikel 167 i mervärdesskattedirektivet) inte föreslås, vilket troligen har sin förklaring i att utredningens uppdrag begränsats av att dess förslag inte ska beröra de huvudsakliga metoderna för redovisning av utgående och ingående skatt.

Kammarrätten tillstyrker att huvudregeln för avdragsrättens omfattning utformas med direktivets motsvarighet som förebild och har inget att invända mot att uttrycket ingående skatt används för att beteckna det mervärdesskattebelopp som får dras av.

Kammarrätten tillstyrker att transaktioner som omfattas av undantag från skatteplikt men som ändå ger rätt att återfå betald ingående skatt ska medföra avdragsrätt i stället för som nu återbetalningsrätt enligt ML, samt att rätten till återbetalning av ingående skatt ska ersättas med rätt till avdrag för ingående skatt för transaktioner utanför Sverige (både inom och utom EU).

Kammarrätten tillstyrker vidare att för den som är en beskattningsbar person enbart på grund av en tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel ersätts återbetalningsrätt med avdragsrätt och att en ny bestämmelse införs om hur avdragsrätt vid import ska styrkas med motsvarande bestämmelse i direktivet som förebild.

När det gäller de särskilda ordningarna (betänkandets kapitel 13 och 14) avstyrker kammarrätten att begreppet skattebefrielse ersätts med undantag från skatteplikt i den särskilda ordningen för beskattningsbara personer med liten årsomsättning i 18 kap. NML. Skälet härför är att en jämförelse med uttrycksättet i ett flertal språkversioner av Rådets ändringsdirektiv EU 2020/285 – där det bl.a. föreslås att även icke inhemsk omsättning ska beaktas vid beräkning av årsomsättning – ger vid handen att fråga även fortsättningsvis är om undantag/befrielse från mervärdesskatt/beskattning. Ett undantag från skatteplikt tar sikte på en viss typ av tillhandahållanden eller att tillhandahållandena passerar en landsgräns, eller tillhandahålls över gräns, medan det i nu aktuella bestämmelser är fråga om alla slags

transaktioner som sammanlagt understiger en viss beloppsgräns. Det skulle därför enligt kammarrättens mening innebära ett avbräck i anpassningen till mervärdesskattedirektivets systematik att tala om dessa transaktioner som undantagna från skatteplikt. För detta talar också det föreslagna uttrycket frivillig beskattning i fråga om fastighetsupplåtelser respektive investeringsguld, som inte innebär att transaktionerna i sig blir skattepliktiga utan att de behandlas som skattepliktiga, eftersom den beskattningsbara personen frivilligt låter sig beskattas. Kammarrätten tillstyrker dock att beräkningen av årsomsättningen inte ska göras utifrån beskattningsunderlaget för skattepliktiga transaktioner utan från värdet av dessa transaktioner exklusive mervärdesskatt i enlighet med ändringsdirektivet.

FÖRFATTNINGSFÖRSLAGEN

En målsättning för utredningen har varit att göra bestämmelserna i NML så lättlästa som möjligt. Ambitionen har varit att modernisera språket, undvika krångliga meningsbyggnader, minska antalet korshänvisningar och att förtydliga de hänvisningar som finns. Flera paragrafer har också delats upp och strecksatser har ersatts av numrerade punkter. De flesta kapitel inleds med en innehållsförteckning vilket enligt kammarrättens mening ytterligare bidrar till överskådligheten. Härtill kommer att paragrafnycklarna i bilaga 4–6 väsentligt underlättar övergången till en ny mervärdesskattelag. Det kan dock framhållas att det hade underlättat ytterligare med en paragrafnyckel mervärdesskattedirektivet – NML.

Förslaget till **1 kap. NML** inleds med en bestämmelse som beskriver mervärdesskatt och följs av en innehållsförteckning över lagens innehåll. Därefter anges var bestämmelser om mervärdesskatt respektive förfarandet finns i andra författningar m.m. Kammarrätten har inte några invändningar.

I förslaget till **2 kap. NML** räknas ett antal termer och uttryck upp och anges bl.a. var i lagen dessa definieras. Vidare anges i 2 § de unionsrättsliga akter som berörs av lagen med fullständig beteckning och ett kortnamn som sedan används framgent i lagen. Detta underlättar enligt kammarrättens mening den fortsatta läsningen av NML på ett avsevärt sätt. I 3 – 27 §§ finns sedan definitioner av termer och uttryck som används på flera ställen i NML. Där noterar kammarrätten särskilt att kopplingen till IL till stor del behålls för definitionen av beskattningsår samt att definitionen av fastighet i 11 § även fortsättningsvis kopplas till artikel 13b i genomförandeförordningen men att det i 12 kap. 5 § NML med avseende på förutsättningarna för frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser kvarstår termer som inte har någon självklar definition i förhållande till förordningen.

Förslaget till **3 kap. NML** definierar tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I 1 § 2 första strecksatsen anges uttrycket ”undantag från skatteplikt för små företag” vilket uttrycker kammarrätten, som tidigare angetts, invänder emot. I övrigt har kammarrätten inga invändningar.

I förslaget till **4 kap. NML** anges vilka som är att betrakta som beskattningsbara personer vid tillämpningen av lagen. I 3 § bör ett ”även” anges mellan avses och var, för att understryka att bestämmelsen avser tillfälliga, enstaka transaktioner till skillnad från föregående paragraf. Kammarrätten noterar vidare att uttrycket ”betydande” i 5 § bör läsas i jämförelse med övriga språkversioner av mervärdesskattedirektivet och att den bibehållna kopplingen till IL i 6 § medför fortsatt osäkerhet kring huruvida trossamfund och föreningar som är reglerade/etablerade utanför Sverige ska behandlas på samma sätt när dessa subjekt berörs av bestämmelserna i NML. I 15–19 §§ föreslås slutligen att bestämmelserna i 6 kap. ML förs in. Bestämmelserna saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Här vill kammarrätten invända att frågan om framför allt konkursbo eller dödsbo bedriver ekonomisk verksamhet är beroende av om dessa subjekt faller inom ramen för definitionen av beskattningsbar person och då behövs ingen särreglering. Frågan om vem som är betalnings- respektive redovisningsskyldig för föregående subjekts verksamhet är något som i stället bör regleras i de bestämmelser som reglerar just betalnings- och redovisningsskyldighet.

I **5 kap. NML** behandlas de beskattningsbara transaktionerna, dvs. leverans av varor, unionsinternt förvärv av varor, tillhandahållande av tjänster samt import av varor. I **6 kap. NML** regleras platsen för beskattningsbara transaktioner. Författningsförslagen är till största del en teknisk följd av de strukturella respektive systematiska anpassningar som föreslagits i kapitel 4–14 i betänkandet, vilket behandlats ovan. I dessa delar har kammarrätten därför inget ytterligare att anföra.

I **7 kap. NML** föreslår utredningen att bestämmelser om den beskattningsgrundande händelsen och redovisning förs in. Någon motsvarighet till mervärdesskattedirektivets begrepp ”skattens utkrävbarhet” föreslås inte. Detta har naturligtvis sin förklaring i begränsningen i utredningsdirektiven om de huvudsakliga metoderna för redovisning av utgående och ingående skatt, men kan enligt kammarrättens uppfattning i förlängningen innebära problem för tillämpning av den nya lagen.

I bestämmelserna om tillämpningsområdet för mervärdesskatt, som nu föreslås i 3 kap. NML, anges förutsättningarna för att en transaktion ska kunna bli föremål för mervärdesskatt. Bestämmelserna om den

beskattningsgrundande händelsen anger vilken tidpunkt som styr bedömningen av om en transaktion faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och utgör därmed en av mervärdesskattesystemets hörnstenar. Tidpunkten får således betydelse för när en person ska ha agerat i egenskap av beskattningsbar person, beskattningsland, beskattningsunderlag, m.m. Att en beskattningsgrundande händelse har inträffat innebär dock inte nödvändigtvis att beskattning kommer att ske, eftersom definitionen även omfattar t.ex. transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Den beskattningsgrundande händelsen är en förutsättning för att skatt ska kunna utkrävas. Med tidpunkten för skattens utkrävbarhet avses den tidpunkt när staten enligt lag kan kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten. Denna tidpunkt har följaktligen betydelse för när redovisnings- eller rapporteringsskyldighet enligt mervärdesskattedirektivet uppstår för en beskattningsgrundande händelse. Tidpunkten för skattens utkrävbarhet kan även ha betydelse för vilken skattesats som är tillämplig för en viss transaktion. I många fall sammanfaller tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen med tidpunkten för skattens utkrävbarhet, men i vissa fall kan skatten bli utkrävbar innan den beskattningsgrundande händelsen har inträffat, t.ex. vid förskottsbetalningar, och i andra fall vid exempelvis unionsinterna förvärv, vid en senare tidpunkt.

Begreppet ”skattskyldighetens inträde” i ML har i princip motsvarat tidpunkten för såväl den beskattningsgrundande händelsen som skattens utkrävbarhet enligt mervärdesskattedirektivet. Att enbart införa begreppet ”beskattningsgrundande händelse” och låta detta begrepp motsvara såväl den beskattningsgrundande händelsen som skattens utkrävbarhet enligt mervärdesskattedirektivet innebär enligt kammarrättens mening ett avsevärt systematiskt avbräck i anpassningen till direktivet. Enkelt uttryckt innebär detta att ”skattskyldighetens inträde” byts ut mot ”beskattningsgrundande händelse” utan någon anpassning till systematiken i direktivet.

Mot denna bakgrund har kammarrätten också invändningar mot att den beskattningsgrundande händelsen vid betalning i förskott knyts till betalningstidpunkten, vilken enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet anges utgöra tidpunkten för skattens utkrävbarhet. Härigenom släpper man systematiken i förhållande till de centrala bestämmelserna om såväl tillämpningsområde som beskattningsbara transaktioner.

Samma sak gäller för förslaget till 8 § om bygg- och anläggningstjänster där den beskattningsgrundande händelsen enligt huvudregeln anges till fakturatidpunkten, något som är möjligt för medlemsstaterna enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet med avseende på tidpunkten för skattens utkrävbarhet. Jfr även förslaget om upplåtelse av avverkningsrätt i 10 §.

Kammarrätten har vid genomgången av förslagen till strukturell anpassning till mervärdesskattedirektivet redan invänt att det blir märkligt att placera redovisningsbestämmelserna redan i 7 kap. NML, dvs. innan det systematiskt fastslagits om skatt ska betalas, med vilket belopp och av vem. Eftersom utredningsuppdraget inte avsett de huvudsakliga metoderna för redovisning av utgående och ingående skatt och utredningen i författningskommentaren till 14–54 §§ angett att någon ändring i sak av de bestämmelser som nu finns i 13 kap. ML inte är avsedd, har kammarrätten inget ytterligare att anföra i denna del. Detta innebär för NML:s del en fortsatt koppling av redovisningsbestämmelserna till god redovisningssed och BFL, i stället för en koppling till mervärdesskattedirektivets bestämmelser om tidpunkten för skattens utkrävbarhet och de möjligheter medlemsstaterna har för val av redovisningstidpunkt.

I **8 kap. NML** föreslås att motsvarigheten till mervärdesskattedirektivets bestämmelser om beskattningsunderlag placeras i ett eget kapitel (artikel 72–92). Det noteras att motsvarigheten till artikel 72 i mervärdesskattedirektivet om definitionen av marknadsvärde inte återfinns i detta kapitel utan i 2 kap. 14–15 §§ NML bland de allmänna definitionerna, men att utredningen valt att placera bl.a. bestämmelserna om omräkning av valuta i detta kapitel.

När det gäller beskattningsunderlaget för uttag i form av användande av personbil, noterar kammarrätten att kopplingen till socialavgiftslagen bibehålls samt att beräkningen av beskattningsunderlaget enligt föreslagna 9–10 §§ NML av naturliga skäl saknar egentlig motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.

Kammarrätten noterar även att bestämmelserna i 18 § 4 och 19 § 5 NML inte anpassas till mervärdesskattedirektivets lydelse, samt att den föreslagna bestämmelsen i 21 § (som motsvarar 7 kap. 7 § ML) saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Mot bakgrund av EU-domstolens praxis torde det innebära att när gemensam ersättning utgår för åtskilda transaktioner, dvs. när ingen av transaktionerna är underordnad och transaktionerna inte är att anse som en odelbar ekonomisk helhet, ska beskattningsunderlaget även fortsättningsvis delas upp efter skälig grund.

Kammarrätten noterar slutligen att för leveranser till andra EU-länder är valutaomräkningen enligt artikel 91.2 kopplad till tidpunkten för skattens utkrävbarhet enl. artikel 91.2. Utredningen föreslår emellertid i 22–24 §§ att valutaomräkningen kopplas till den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar.

Även när det gäller skattesatser föreslår utredningen att bestämmelserna placeras i ett eget kapitel, **9 kap. NML**. Inledningsvis noterar kammarrätten

att någon motsvarighet till artikel 93 i mervärdesskattedirektivet om tillämplig skattesats inte föreslås. Eftersom utredningsdirektiven uttryckligen begränsar utredningens möjligheter till översyn förutom regelrätta anpassningar av hänsyn till struktur och systematik, saknas anledning för kammarrätten att yttra sig över förslagen. Den noteras emellertid att den icke unionskonforma kopplingen till bestämmelserna om undantag från skatteplikt för tjänster inom idrottsområdet (9 kap. 18 § NML) behålls.

I 10 kap. NML föreslår utredningen att 99 paragrafer om undantag från skatteplikt placeras. På grund av tidsbrist har utredningen inte föreslagit några större materiella anpassningar till mervärdesskattedirektivet. Samtidigt har en omstrukturering av undantagen gjorts. Det innebär att undantagen från skatteplikt av vissa verksamheter med hänsyn till allmänintresset skilts från undantag från skatteplikt för andra verksamheter (35 § och följande), vilket kammarrätten upplever som en avsevärd förbättring även om direktivets underrubriker som tydliggör denna uppdelning inte införts. I övrigt har kammarrätten inga synpunkter i denna del.

I 11 kap. NML behandlas bestämmelser kring varor i vissa lager, vilka har sin motsvarighet i framför allt artikel 154 f. i mervärdesskattedirektivet. Författningsförslagen är till största del en teknisk följd av de strukturella respektive systematiska anpassningar som föreslagits i kapitel 4–14 i betänkandet, vilket behandlats ovan. I dessa delar har kammarrätten därför inget ytterligare att anföra.

I 12 kap. NML föreslås placering av bestämmelserna om frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser. I mervärdesskattedirektivet återfinns bestämmelserna kring möjligheten till frivillig beskattning i detta avseende i anslutning till bestämmelserna om undantag från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom. Författningsförslagen är till största del en teknisk följd av de strukturella respektive systematiska anpassningar som föreslagits i kapitel 4–14 i betänkandet, vilket behandlats ovan. Frånsett det förhållandet att uttrycket ”anläggning” behålls i 5 §, som inte har någon självklar motsvarighet i definitionen av fastighet enligt artikel 13 b i genomförandeförordningen (jfr 2 kap. 11 § NML) har kammarrätten därför inget ytterligare att anföra.

I 13 kap. NML föreslås bestämmelser om avdrag för ingående skatt, jfr artikel 167 f. i mervärdesskattedirektivet. En stor del av förslagen i detta kapitel är en teknisk följd av de strukturella respektive systematiska anpassningar som föreslagits i kapitel 4 – 14 i betänkandet, vilket behandlats ovan.

Kammarrätten vill emellertid framhålla att den tidpunkt vid vilken den ingående skatten enligt direktivet blir avdragsgill (artikel 167 i mervärdesskattedirektivet), dvs. tidpunkten för skattens utkrävbarhet, inte återfinns i kapitlet. I stället har utredningen valt att lägga in en koppling till tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen i definitionen av ingående skatt i 4 §. Särskilt när det gäller punkt 2 i aktuell paragraf blir det märkligt att tala om ersättning för tjänster som ”kommer” att tillhandahållas ..., om den beskattningsgrundande händelsen för tillhandahållandet har inträffat. Detta är en tydlig avvikelse i förhållande till mervärdesskattedirektivets systematik, som antagligen har sin förklaring till utredningsdirektivens begränsning med avseende på redovisning av utgående och ingående skatt samt att man inte fört in begreppet skattens utkrävbarhet i 7 kap. NML. För NML:s del löses detta genom att man i förslaget till 7 kap. 7 § NML slår fast att en förskottsbetalning utlöser en beskattningsgrundande händelse.

I kapitel 4.6 har utredningen föreslagit att definitionen av verksamhet i 1 kap. 7 § ML tas bort, vilket kammarrätten också tillstyrkt. Samtidigt noteras att uttrycket föreslås användas i bl.a. 22, 23 och 25 §§ NML utan att detta har någon egentlig motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.

Slutligen medför bibehållandet av bestämmelser om uppdelning av avdragsbeloppet enligt skälig grund (i 13 kap. 14 och 29 §§ NML) att en materiell översyn är fortsatt påkallad i dessa delar, eftersom det råder oklarhet om hur dessa bestämmelser ska tolkas med hänsyn tagen till mervärdesskattedirektivets bestämmelser om proportionellt avdrag (artikel 173 f som enligt EU-domstolen i vissa delar har direkt effekt) och vägledande praxis från Högsta förvaltningsdomstolen saknas.

I 14 kap.–17 kap. NML föreslås bestämmelser om återbetalning av ingående skatt, justering av avdrag för ingående skatt, vem som är betalningsskyldig för den utgående skatten samt bestämmelser kring fakturering. En stor del av förslagen i dessa kapitel är en teknisk följd av de strukturella respektive systematiska anpassningar som föreslagits i kapitel 4–14 i betänkandet, vilka behandlats ovan och som inte föranleder några ytterligare synpunkter från kammarrätten.

I 18 kap. NML föreslås bestämmelser om en särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning. Bestämmelserna har sin närmaste motsvarighet i framför allt artikel 283 f. i mervärdesskattedirektivet och i rådets ändringsdirektiv EU2020/285. Av skäl som angetts ovan avstyrker kammarrätten att begreppet skattebefrielse ersätts med undantag från skatteplikt. När det gäller bestämmelsen i 16 § om att en beskattningsbar person kan ansöka om retroaktiv beskattning bakåt i

tiden trots att grund för befrielse från beskattning finns, vill kammarrätten framhålla att detta strider mot såväl det resonemang som förts kring slopandet av konstnärers undantag från skyldighet att betala skatt (s. 349 i betänkandet) som anpassningen kring begreppet beskattningsgrundande händelse. I övrigt är förslagen till största del en teknisk följd av de strukturella respektive systematiska anpassningar som föreslagits i kapitel 4–14 i betänkandet, vilket behandlats ovan. I dessa delar har kammarrätten därför inget ytterligare att anföra.

I 19 kap.–24 kap. NML föreslås bestämmelser om en särskild ordning för resebyråer; för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter; för investeringsguld; för distansförsäljningar av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster; för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import samt för överklagande. Författningsförslagen är till största del en teknisk följd av de strukturella respektive systematiska anpassningar som föreslagits i kapitel 4–14 i betänkandet, vilket behandlats ovan. I dessa delar har kammarrätten därför inte något ytterligare att anföra.

Detta yttrande har beslutats av kammarrättspresidenten Dag Stegeland, kammarrättslagmannen Raymond Grankvist, kammarrättsrådet, tillika vice ordföranden, Kristina Harmsen Hogendoorn (föredragande) och kammarrättsrådet Maria Lindvall.

Dag Stegeland

Kristina Harmsen Hogendoorn