

2020-11-27

Juridiska fakultetskansliet

Regeringskansliet
Finansdepartementet

Remiss: En ny mervärdesskattelag, SOU 2020:31

I betänkandet lämnas förslag till en ny mervärdesskattelag (NML), som ska ersätta den nu gällande mervärdesskattelagen (ML). Förslaget ska med några smärre undantag inte medföra några materiella förändringar. De föreslagna förändringarna ska resultera i en bättre anpassning till EU:s mervärdesskattedirektiv, vissa andra EU-direktiv och förordningar som gäller mervärdesskatt. Förslaget ska även medföra att reglerna i NML blir tydligare och enklare.

Förslaget bygger på ett mycket omfattande arbete. Detta arbete framstår som grundligt och noggrant utfört. Effekterna av förändringarna vad gäller systematik och terminologi behandlas utförligt. Den språkliga utformningen av reglerna får anses tydlig. Fakultetsnämnden har därför inte några synpunkter i dessa avseenden.

Anpassningen till EU:s mervärdesskattedirektiv och önskemålet att reglerna i NML ska bli tydligare och enklare medför dock en klar målkonflikt. Mervärdesskattedirektivets reglering är visserligen relativt tydlig i principiellt och systematiskt hänseende, men det ger många gånger bristfällig vägledning för att avgöra konkreta tillämpningsfrågor. En anpassning till direktivet innebär dock en förbättring när det gäller tolkningen av NML i enlighet med direktivets syfte, som är ett krav enligt unionsrätten.

En strikt anpassning till direktivet innebär dock en klar hämsko på möjligheterna att förenkla och förtydliga regleringen. Ett övergripande intryck är att de föreslagna reglerna tyvärr inte ser enklare ut än de nu gällande. Förslaget innebär däremot en klar förbättring vad gäller systematiseringen av reglerna och torde därför ändå medföra beaktansvärda förbättringar.

Fakultetsnämnden anser att det vore önskvärt om reglerna kan göras ytterligare tydligare och enklare, men delar uppfattning att direktivanpassningen är det primära och att man därför får acceptera de begränsningar som därmed uppstår. Det innebär inte att det skulle vara uteslutet att i den fortsatta bearbetningen av förslaget göra ytterligare förtydliganden och förenklingar. Vissa frågor som utredningen inte ansett sig ha haft tid att lämna förslag

Juridiska fakultetsnämnden

på kanske kan utredas vidare under arbetet med propositionen. Större förändringar torde dock inte vara möjliga att göra inom den tidshorisont som bör gälla. Det är viktigt att NML kan införas inom rimlig tid. Fakultetsnämnden kan se ett behov av att planera för ett uppföljande översynsarbete inom en inte alltför lång tid.

Fakultetsnämnden tillstyrker därför förslaget. Nedan lämnas ett antal synpunkter på konkreta förbättringar eller förslag på ytterligare överväganden. Med hänsyn till tillgängliga resurser för remissarbetet har granskningen koncentrerats på de mer grundläggande reglerna. Vidare ska framhållas att det av arbetsskäl inte varit möjligt att undersöka samtliga av de föreslagna reglernas överensstämmelse med direktivet, eller hur motsvarande regler i ML motiverats i förarbeten och tillämpats i praxis. De framförda synpunkterna måste ses i ljuset av en sådan begränsning.

Synpunkter på vissa föreslagna bestämmelser

1 kap. 1 §

I förslaget anges att mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion. I författningskommentaren anges att skatten bygger på principen om övervältring på konsumenterna. I mervärdesskattedirektivets anges i artikel 1 att skatten är en generell skatt på konsumtion. Det kan därför finnas anledning att ange motsvarande i NML.

Fakultetsnämnden anser dock att den föreslagna bestämmelsen saknar tydlig normerande verkan. Fakultetsnämnden är medveten om att EU-domstolen har tagit upp principen om övervältring i vissa avgöranden men det är trots detta i många fall oklart hur rättstillämpningen ska påverkas.

Det bör anges i författningskommentaren att i verkligheten kan inte alltid skatten fullt ut övervältras på konsumenterna, bl.a. beroende på marknadssituationen (utbud och efterfrågan) för olika varor och tjänster.

Mervärdesskatten är utformad för att i största möjliga mån kunna övervältras på de slutliga konsumenterna, men lagen i sig kan inte bestämma vem som slutligen ska bära skatten.

1 kap. 7 §

Det kan ifrågasättas om denna reglering inte istället borde framgå av de lagarna om skatt eller avgift som åsyftas. I 1 kap. 7 § skulle då endast anges att sådana regler finns i andra lagar.

Vidare är det oklart vad termen ”kompensation” (enligt denna lag) innebär.

2 kap.

Även uttrycket ”ingående skatt” bör anges i 2 kap.

2 kap. 1 §

Uttrycket beskattningsbar återförsäljare definieras i 6 kap. 20 § och bör därför anges i förteckningen.

2 kap. 13 §

Det bör stå kommun *eller* region.

4 kap. 2 §

Det kan övervägas om uttrycket ”i den utsträckning” är lämpligt. Det kan ge intrycket att den anställde till en annan del, i samma anställning, skulle kunna bedriva verksamheten självständigt. Det torde inte vara den åsyftade innebörden.

4 kap. 6 §

Bestämmelsen ska gälla för ideella föreningar och registrerade trossamfund avseende inskränkningar i skattskyldigheten enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (IL). Uttrycken ideella föreningar och registrerade trossamfund anges i rubriken till 7 kap. 3 § IL, men i 3 § anges endast ”föreningar och trossamfund”. I förarbetena till IL anges att rubriker inte är en del av lagtexten. De kan dock i vissa fall utgöra tolkningsunderlag (jfr ovan angående 1 kap. 1 §). Det föreligger knappast någon tvekan om innebörden i 4 kap. 6 § NML, men förhållandet bör möjligen kommenteras i författningskommentaren.

5 kap. 3 §

Allmänt sett bör i författningskommentaren hänvisningar till direktivet anges med den artikel och punkt som åsyftas. Det sker inte i denna kommentar, och inte heller i ett antal andra författningskommentarer. Visserligen kan vägledning erhållas i paragrafnyckeln i bilaga 6, men i den anges bara artikelnumret och inte punkten.

5 kap. 9 § och 27 § m.fl. lagrum

I förslaget har termen verksamhet bytts ut mot rörelse för att skapa bättre överensstämmelse med direktivet. Begreppet rörelse definieras i 2 kap. 24 § IL. Innebörden torde inte skilja sig från vad som avses i förslaget. Termen rörelse härrör från inkomstslagsindelningen före skattereformen 1991 och är numera ovanlig i normalt språkbruk. Det bör övervägas om förändringen innebär en förbättring eller inte.

Det som anges i punkt 3; ”för användning för andra ändamål än den egna rörelsen”, torde täcka in även vad som anges i punkterna 1 och 2. Det kan därför övervägas om det finns behov av punkterna 1 och 2.

5 kap. 30 §

Begreppet byggnadsrörelse definieras inte i NML. Begreppet används i 27 kap. IL. I betänkandet finns inte angivet om samma innebörd ska gälla i NML. Såvitt fakultetsnämnden kunnat utröna finns inte heller något allmänt uttalande om vad som gäller när termer i NML överensstämmer med termer i IL. Detta bör åtgärdas.

6 kap. 5 §

Bestämmelsen torde endast vara tillämplig om en leverans enligt 5 kap. 3 § NML etc. föreligger. I 5 § framgår detta indirekt genom att det anges att ”leveransen (anses) vara gjord inom landet ...”. Möjligen kan det anges på ett klarare sätt genom att ange att ”vid en leverans” som sänds etc. så anses denna ”vara gjord inom landet när om ...” osv.

6 kap. 31 §

Vad som är beskattningsbara personer anges i 4 kap. Det är oklart om första punkten i 31 § innebär en utvidgning av vad som följer av 4 kap. I andra punkten anges en klar

utvidgning vad avser de följande bestämmelserna i 6 kap. Det vore kanske bättre om första punkten formulerades såsom att denna juridiska person ska *behandlas* som eller *likställas* med en beskattningsbar person vid tillämpningen av 32 § m.fl. bestämmelser.

Första och andra punkterna avskiljs genom kommatecken. Det bör gå att ange ”och” utan att det kan missförstås som att båda punkterna skulle behöva vara uppfyllda för att någon ska behandlas som en beskattningsbar person.

6 kap. 59 §

I punkt 3 anges att tjänsterna faktiskt används och utnyttjas i Sverige. Frågan är vad termen *faktiskt* tillför bestämmelsen. Är det någon skillnad mellan att en tjänst används eller att den faktiskt används? Termen medför en oklarhet och den bör förklaras.

6 kap. 65 §

”Import av en vara anses äga rum i Sverige om varan finns här när den förs in i EU.”
 ”Här” pekar på ett befintligt förhållande medan ”förs” pekar på en förändring.
 Formuleringen kan därför uppfattas som i onödan oklar.

8 kap. 15 §

Enligt förslaget ska de angivna prisnedsättningarna inte ingå i beskattningsunderlaget. Enligt huvudregeln i 8 kap. 2 § utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen. En prisnedsättning som sker redan vid ingående av avtalet om överlåtelsen torde innebära att den avtalade ersättningen är beloppet efter prisnedsättningen, exempelvis efter en rabatt. Fråga uppstår därför om de här angivna prisnedsättningarna avser sådana som avtalats efter ingåendet av det ursprungliga köpeavtalet. Om det inte är fallet så förefaller regeln, jämförd med 2 §, som motsägelsefull.

8 kap. 21 §

Bestämmelsen tycks utgöra en ny version av 7 kap. 7 § ML som saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Detta beror sannolikt på att 7 kap. 7 § ML härstammar från den gamla lagen (1968:430) om mervärdesskatt och därmed från tiden innan Sverige blev medlemsland i Europeiska unionen.

Både den nuvarande och den föreslagna bestämmelsen har en svårtillgänglig ordalydelse och ett oklart tillämpningsområde. Det är exempelvis oklart i vilka typer av situationer som beskattningsunderlaget inte kan fastställas. Dessutom fördunklas tillämpningsområdet ytterligare av att den föreslagna bestämmelsen använder pluralformerna ”leveranser” och ”tillhandahållanden” jämfört med det tidigare ”omsättning” (singularis). Det är även otydligt vad som ska gälla när bestämmelsen väl är tillämplig: vad är en uppdelning efter skälig grund?

Om den föreslagna bestämmelsen ska förstås på så sätt att skatt ska tas ut på olika sätt för olika delar av *en* (1) leverans eller *ett* (1) tillhandahållande är ett sådant resultat inte förenligt med mervärdesskattedirektivet. Det framkommer nämligen av domen i mål C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, EU:C:2006:451, punkten 24, att det endast i mycket specifika undantagsfall tillåts att fler än en skattesats eller delvist undantag kan gälla för en leverans eller ett tillhandahållande, såsom i de fall då det specifikt är fråga om ett icke-harmoniserat undantag från skatteplikt med rätt till avdrag (punkten 27). Vidare, och vad särskilt gäller den föreslagna bestämmelsens andra stycke, framkommer det av domen i

mål C-463/16, Stadion Amsterdam, EU:C:2018:22, punkten 26, att *en och samma* mervärdesskattesats ska gälla för en transaktion som består av flera olika delar och som anses utgöra ett och samma tillhandahållande av tjänst. Det står således klart att ett uppdelat uttag av mervärdesskatt på en leverans eller ett tillhandahållande till olika skattesatser inte är tillåtet enligt mervärdesskattedirektivet.

Om den föreslagna bestämmelsen istället ska förstås på så sätt att det rör sig om en uppdelning genom omfördelning ”efter skälig grund” av beskattningsunderlaget för flera från varandra skilda leveranser eller tillhandahållanden strider detta mot artikel 73 i mervärdesskattedirektivet (8 kap. 2 § NML). Avsteg från nämnda artikel, och därmed från ersättningen och det subjektiva värdet som beskattningsunderlag, får *endast* ske i de fall som uttömmande föreskrivs i artiklarna 80.1 i mervärdesskattedirektivet (8 kap. 18-20 §§ NML), se domen i förenade målen C-621/10 och C-129/11, *Balkan and Sea Properties och Provadinvest*, EU:C:2012:248, punkten 55. Baserat på detta är en uppdelning som leder till en omfördelning av beskattningsunderlaget ”efter skälig grund” inte tillåtet enligt mervärdesskattedirektivet.

9 kap. 18 §

Bestämmelsen tycks i allt väsentligt motsvara 7 kap. 1 § st. 3 p. 11 ML och är systematiskt konstruerad på ett likartat sätt. Liknande det som nu är fallet framgår den föreslagna bestämmelsens innebörd först när den läses systematiskt tillsammans med 10 kap. 31–33 §§ NML. I allt väsentligt kan en viss typ av tillhandahållanden (som definieras i 10 kap. 31–32 §§ NML) bli antingen undantagna från mervärdesskatt eller föremål för en reducerad skattesats beroende på egenskaperna hos subjektet som utför dem (10 kap. 33 § och 9 kap. 18 § NML). Enligt fakultetsnämndens mening är denna konstruktion onödigt komplicerad.

Ett ytterligare problem med 9 kap. 18 § NML är att punkten 14 i Bilaga III till mervärdesskattedirektivet endast medger tillämpning av en reducerad skattesats på utnyttjande av sportanläggningar medan den föreslagna bestämmelsen ger intrycket av att omfatta fler typer av tillhandahållanden. Denna skillnad gäller även för den nuvarande bestämmelsen, vilket också har noterats i HFD 2019 ref. 37, punkterna 14–16. I målet anförde domstolen dock att det var ”fullt förenligt” med mervärdesskattedirektivet att tolka den nuvarande bestämmelsen på ett sådant sätt att den begränsas till att endast omfatta utnyttjande av sportanläggning. Fakultetsnämnden ifrågasätter både riktigheten och precisionen i detta påstående. Det är nämligen mer träffande att beskriva det som att ordalydelsen i den nuvarande och den föreslagna bestämmelsen *bland annat* innefattar utnyttjanden av sportanläggning samt en mängd ytterligare typer av idrottsrelaterade tillhandahållanden. Om avsikten är att endast utnyttjanden av sportanläggningar ska omfattas av den reducerade skattesatsen talar förutsebarhets skull för att utformningen av den föreslagna bestämmelsen uttryckligen bör återspegla detta. Om detta inte är avsikten bör det förtydligas hur rättstillämpningen ska förhålla sig till HFD:s uttalande ovan.

10 kap. 9 § st. 2, 10 kap. 14 § st. 2 och 10 kap. 18 §

Bestämmelserna får förstås som att de tar sikte på det som i mervärdesskattedirektivet benämns som ”nära knutna” transaktioner eller som transaktioner med ”nära anknytning”. Dessa termer får anses ge uttryck för att innefatta fler typer av närbesläktade transaktioner än endast transaktioner som är en del av ”ett led”. Den senare termen, som används i de

föreslagna bestämmelserna, ger nämligen intrycket av specifikt ta sikte på transaktioner som sker i följd.

10 kap. 32 §

Jämfört med den i mervärdesskattedirektivet förekommande termen ”nära anknytning” ger den föreslagna termen ”omedelbart samband” intrycket av att det ställs relativt sett högre krav på anknytningens närhet till idrottslig verksamhet för att ett tillhandahållande ska undantas från skatteplikt.

10 kap. 36 §

Bestämmelsens utformning gör det onödigt svårt att förstå vilka typer av transaktioner som omfattas av undantagets tillämpningsområde. Motsvarande undantag regleras i sex betydligt mer detaljerade och klargörande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Även om det på sid. 307 i utredningen anges att en anpassning i detta avseende har prioriterats bort vill fakultetsnämnden härvidlag ändå understryka att förutsebarhets- och förenklingskäl talar starkt för en mer detaljerad reglering i enlighet med den i mervärdesskattedirektivet.

13 kap. 6 §

Bestämmelsen bör formuleras tydligare. Ingående skatt är avdragsgill oavsett om den kan dras av mot utgående skatt eller inte. Nu ges intrycket att avdragsrätten endast uppgår till ett belopp högst lika med utgående skatt. Dessutom är formuleringen ”från den mervärdesskatt som ska betalas” något dunkel. Det borde anges ”utgående mervärdesskatt”, men bäst vore om hela denna skrivning tas bort.

14 kap. 59 §

Bestämmelsen har ett annorlunda sakinhåll än artikel 146.1 c, vilken den anges motsvara.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, professor Jessika van der Sluijs. Yttrandet har beretts av professor emeritus Peter Melz och professor Roger Persson Österman. Föredragande har varit kanslichef Catharina Sitte Durling. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.



Jessika van der Sluijs

Catharina Sitte Durling