

**NSD**  
N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
103 33 Stockholm

Er referens:  
Fi2020/02542/S2

Stockholm, 2020-11-18

## Remissyttrande

### Remiss av SOU 2020:31 En ny mervärdesskattelag

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på betänkandet.

#### Inställning

NSD välkomnar den strukturella översynen av mervärdesskattelagen och den språkliga modernisering som föreslås i betänkandet. Sammantaget tillstyrker NSD förslaget, men betonar att delar av den kritik som framförs nedan är allvarlig, inte minst avseende undantag från moms och avdragsrätt för blandad verksamhet samt avsaknaden av förenklingar.

#### Sammanfattning

Sammanfattningsvis anser NSD att:

- Den språkliga och strukturella förändringen överlag är positiv, men NML är alltför komplex och i fortsatt stort behov av materiella förenklingar och förbättringar,
- Det är positivt att de särskilda ordningarna flyttas in i NML,
- Det är en anmärkningsvärd brist att de i utredningsdirektiven utpekade undantagen inte utreds och föreslås bli reformerade,
- Det är likaså en brist att de svenska avdragsförbuderna inte ses över i syfte att anpassa svensk rätt till momsdirektivet,
- Det föreslagna 13 kap. 29 § 3 st. riskerar förfela avdragsrättens syfte och måste under alla omständigheter utförligare beskrivas och motiveras, särskilt med beaktande av de problem som följer av begreppet *skälig grund*,
- Det är en brist att momsdirektivets tvingande bestämmelser om bl.a. bi-transaktioner inte införs i svensk rätt, samt att
- En materiell översyn är nödvändig där förenklingar prioriteras och där skattens grundläggande syften och ändamål säkerställs.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare \* Föreningen Svenskt Näringsliv \* Svensk Industriförening  
Svenska Bankföreningen \* Svensk Försäkring \* Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19  
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

## Bakgrund och förslaget i korthet

Utredningen fick i juni 2016 i uppdrag att förbättra momsreglerna genom att föreslå en ny moms lag (NML), vilket presenterades i juni 2020 efter två förlängningar. Bland annat framhölls i utredningsdirektiven att NML ska ha en tydligare struktur, vara mer överskådlig, vara språkligt moderniserad och ha förutsägbara och lättillämpade regler. Strukturen på NML ska vara långsiktigt hållbar. Ett viktigt syfte med utredningen var att i högre grad anpassa svensk rätt efter EU-rätten. I detta sammanhang uppmanades utredaren att vara särskilt uppmärksam på möjligheter till förenklingar.

NML föreslås innehålla 24 kapitel som i hög utsträckning följer moms direktivets disposition. Vidare föreslår utredningen bland annat att:

- begreppet *beskattningsbara transaktioner* införs i NML,
- begreppet *skattskyldig* slopas till förmån för begreppen *beskattningsbar person* och *betalningsskyldig*,
- begreppet *omsättning* slopas till förmån för begreppen *leverans av varor* och *tillhandahållande av tjänster*,
- NML anpassas till moms direktivets systematik avseende hur skattebefrielse uppkommer i vissa fall. I moms lagen (ML) åstadkoms befrielse i vissa fall genom att en transaktion anses ske utomlands, i moms direktivet och NML utgör motsvarande situation i stället undantag från skatteplikt, och att
- avdragsrätten och återbetalningsrätten kopplas till en beskattningsbar persons anknytning till Sverige.

Förändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

## Inledande synpunkter

Överlag medför de föreslagna förändringarna att den svenska implementeringen av moms reglerna i högre utsträckning stämmer överens med EU-rätten, vilket är positivt. En oundviklig konsekvens av en ny lag är emellertid att det blir svårare för de som ska tillämpa lagen att tolka och förstå bestämmelserna då en form av "lag på lag"-situation uppstår när en viss bestämmelse i NML överförs från ML utan någon materiell förändring. Bestämmelsen i ML kan i sin tur motsvaras av en bestämmelse i gamla moms lagen (GML). För att utröna innebörden av bestämmelsen kan således förarbetena till GML behöva beaktas. Särskilt som EU-rätten sällan innehåller lättillgänglig information för att tolka och förstå bestämmelser riskerar detta en mer svårtillämplig lagstiftning. NSD anser visserligen att de positiva effekter som kan förväntas följa av den föreslagna moderniseringen överväger dessa negativa effekter, men vill framhålla att det är viktigt att de äldre rättskällorna finns lättåtkomliga och att myndigheter vid rättstillämpningen tydligt hänvisar och härleder till dessa källor. Med tiden riskerar svårigheter att härleda innebörden av en bestämmelse leda till att "ny" gällande rätt i delar först skapas och därefter tillämpas av Skatteverket. Av denna anledning vore det önskvärt om förarbetena till NML tar höjd för detta och görs mer utförliga med tydliga och frekventa hänvisningar till tidigare relevanta förarbeten.

Av utredningsdirektiven framgår att ett huvudskäl till utredningen var att anpassa det svenska regelverket till att i högre grad stå i överensstämmelse med EU-rätten, vidare nämns uttryckligen fem områden där ML avviker från EU-rätten. Dessa områden är *begreppet skattskyldig*, *unionsintern handel*, *omsättningsland*, *undantag från skatteplikt* samt *avdrag och återbetalning*.

# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

I detta sammanhang ska inledningsvis uppmärksammas att det framförallt är avseende *undantag från skatteplikt* som betänkandet har uppenbara brister. Detta anges bero på tidsbrist. Oaktat orsaken är det angeläget att undantagen omgående ses över. För att momsreglerna ska vara hållbara och något mer lättillämpade behöver undantagen reformeras. Vidare medför de föreslagna förändringarna avseende avdragsrätten en inskränkning som riskerar förfela avdragsrättens syfte och momsens neutralitet. Dessa frågor om avdragsrätten och undantagen behandlas vidare under varsitt avsnitt nedan. I övrigt bedöms föreslagna förändringarna avseende *begreppet skattskyldig, unionsintern handel* samt *omsättningsland* på ett övergripande plan vara positiva och medföra förbättringar av det svenska momsregelverket.

Därtill välkomnar NSD särskilt förtydligandet i lagens första paragraf om att moms är en transaktionsbaserad, indirekt och allmän skatt på konsumtion. Detta följer även av momsdirektivets första artikel och kommer underlätta en ändamålsenlig och korrekt tolkning av lagens övriga bestämmelser.

Vad gäller utredningsdirektivets avgränsningar är det beklagligt att frågan om metoderna för redovisning av momsen inte behandlas, då den svenska implementeringen skiljer sig från momsdirektivet.

## Struktur

Utredningens förslag till NML är välkommet i så måtto att det innebär ett närmande till momsdirektivets struktur och begrepp. Förslaget ger en bättre möjlighet att inte minst tolka EU-domstolens avgöranden, men även att förstå bestämmelserns sammanhang samt dess tillämpning i andra medlemsstater. NML är emellertid mycket komplex. Detta beror framförallt på att även momsdirektivet är komplext och i behov av materiella förbättringar. Det finns dock ett betydande utrymme för Sverige att ensidigt förbättra och förenkla de materiella momsreglerna. En förbättrad struktur är ett viktigt steg mot en mindre betungande lagstiftning, men det är viktigt att lagstiftaren nu fortsätter förenkla det svenska momsregelverket genom ytterligare förändringar – inte minst materiella.

Till följd av NML:s komplexitet uppstår frågan om det i alla avseenden är befogat att följa direktivet i den utsträckning som föreslås. Enligt förslaget görs visserligen avsteg från momsdirektivet, bl.a. i de delar som avser bestämmelser om varor i vissa lager (11 kap. NML) och frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser (12 kap. NML). Det hade dock varit önskvärt om ytterligare avsteg hade gjorts, exempelvis genom en uppdelning av 10 kap. NML mellan "gränsöverskridande undantag" och "nationella undantag" – för att på så sätt få en mer överskådlig lagstiftning utan att terminologin ändras från betänkandets förslag.

NSD anser vidare att förslaget till 8 kap. NML om beskattningsunderlag i flera delar är för komplext. Även i detta avseende menar NSD att det finns skäl att frånga direktivets struktur för att i stället skapa ett kapitel som är möjligt att läsa från dess första paragraf till dess sista.

Därtill ifrågasätter NSD om 9 kap. NML om skattesatser är långsiktigt hållbar. Genom att varje vara/tjänst med reducerad skattesats behandlas i en egen paragraf riskerar snabbt paragrafer upphävas alternativt läggas till mellan två befintliga paragrafer. På så sätt

# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

kommer kapitlet bli mer svårtillämpat och mindre hållbart än om samtliga varor/tjänster som ska beskattas med en viss skattesats samlades i en paragraf.

För att åstadkomma en mer användarvänlig lagstiftning föreslår NSD även att 5 kap. 7 § NML, om att el, gas m.m. likställs med varor, placeras i anslutning till 5 kap. 3 § NML som behandlar leverans av varor.

NSD tillstyrker förslaget om att de särskilda ordningarna flyttas till NML med upphävande av lagen om särskilda ordningar<sup>1</sup>.

## Undantagen

Utgångspunkten är att momsens är en generell skatt på samtliga varor och tjänster, i samtliga produktions- och distributionsled. Från denna utgångspunkt finns dock flera undantag. Vid en första anblick kan undantag från moms förefalla gynnsamt för den verksamhet som undantas, så behöver dock inte vara fallet. Inte sällan är det tvärtom betungande. Det beror på att undantag från moms i regel innebär att avdragsrätt för moms på investeringar och andra kostnader saknas. Därutöver är undantagen föråldrade, svårtolkade och ofta missriktade med hänsyn till dess ursprungliga syften, vilket i sig medför administrativa kostnader.<sup>2</sup>

I utredningsdirektiven anges särskilt tre exempel där den svenska implementeringen av undantag från moms är problematiskt och bör ses över. För det första anges att undantagen avseende finansieringstjänster och värdepappershandel i ML ger sämre vägledning än motsvarande bestämmelser i momsdirektivet. I detta avseende har inte utredningen gjort en tillräcklig analys eller lagt förslag varför NSD bedömer att den inte kan anses ha fullgjort sitt uppdrag. De föreslagna bestämmelserna i NML överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande paragrafer i ML. Enligt förslaget kommer således de svenska momsreglerna även fortsättningsvis ge liten vägledning avseende relevanta undantags omfattning. Utredningens brister i detta avseende är allvarliga och försämrar svensk konkurrenskraft.

För det andra framhålls att det finns skäl att se över undantaget för vissa interna tjänster. Denna bestämmelse berörs inte särskilt i betänkandet men genomgår vissa mindre justeringar. Dessa förändringar är visserligen positiva men åstadkommer inte de önskvärda förbättringar som NSD hade hoppats skulle finnas med i betänkandet.<sup>3</sup> Även avseende detta undantag brister således utredningen.

För det tredje nämns undantagen för sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning som exempel på bestämmelser som har en annorlunda utformning än motsvarande direktivsbestämmelser. Det kan noteras att den s.k. vårdmomsen, där de svenska

---

<sup>1</sup> Lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (Lag [2011:1245] om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster, i enlighet med prop. 2019/20:122).

<sup>2</sup> Se vidare Svenskt Näringslivs rapport Reformera den svenska momsbasen Dags att ifrågasätta undantagen, 2019.

<sup>3</sup> Se vidare Svenskt Näringslivs hemställan Möjliggör momsmässig kostnadsdelning (internmoms), 2/12-2019. [https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/mojliggor-momsmassig-kostnadsdelning-internmoms\\_1138726.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/mojliggor-momsmassig-kostnadsdelning-internmoms_1138726.html)

# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

domstolarnas nuvarande tolkning inte är förenlig med den tolkning som flera andra medlemsstater gör av motsvarande bestämmelser, är en konsekvens av sjukvårdsundantaget. Vårdmomsen har dessutom föranlett en särskild utredning, vilken hänvisas till i betänkandet som skäl för att inte lämna förslag på förändringar avseende sjukvårdsundantaget. Denna invändning går visserligen att ha förståelse för, men då utredningen avseende vårdmoms är tydligt avgränsad till att endast behandla den nyuppkomna problematiken ger detta inte anledning för Utredningen om en strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen att ducka för de närliggande frågorna. Att inte övriga problem, samt undantaget för utbildning, ses över är också en brist där utredningen inte fullgör sitt uppdrag.

Sammantaget är det en brist att dessa särskilt utpekade undantag inte utreds närmare och föreslås reformeras. Detta är också något som lyfts fram av de båda experter som lämnat ett särskilt yttrande över betänkandet. Därtill vill NSD framhålla att de svenska undantagen även i övrigt behöver ses över och reformeras. EU-rätten ger ett betydande utrymme för sådana reformer, vilka också skulle medföra klara lättnader för näringslivet. Regeringen behöver därför omgående tillsätta en utredning för genomförande av en översyn med syfte att generellt se över samtliga undantag från moms för att effektivisera och förenkla momssystemet.

I en sådan översyn bör även övervägas om frågan avseende uttagsbeskattning ska ingå. Uttagsbeskattningen fyller ett viktigt syfte som en konsekvens av undantagna transaktioner, men dagens svenska regler brister i stringens. Därtill bör undantaget från uttagsbeskattning av stat och kommun ses över, då det går att ifrågasätta om reglerna i alla delar är förenliga med momsdirektivet.<sup>4</sup>

Som anförts i tidigare avsnitt tillstyrker NSD de föreslagna förändringarna avseende de bestämmelser som i ML är utformade som omsättningslandsbestämmelser men i NML föreslås utgöra undantag från skatteplikt.

## Avdragsrätten

Avdragsrätten är en av de mest centrala delarna i momssystemet och syftar till att garantera att beskattningsbara personer inte belastas av moms som en kostnad och att momssystemet är neutralt. Genom avdragsrätten säkerställs att det är konsumtion som beskattas och inte produktion. Avsteg från den grundläggande avdragsrätten genom särskilda begränsningar bör generellt inte införas och i synnerhet inte genom nationella särregleringar. För det fall särskilda begränsningar av avdragsrätten ändå anses motiverade bör dessa begränsas till klart avskilda situationer, vara tydligt definierade och motiverade samt vara proportionerliga.

I uppdraget ingick att anpassa den svenska lagstiftningen till momsdirektivet. I NML behålls trots det de särskilda avdragsförbud som finns i ML utan några egentliga avvägningar. Då det konstateras att ML:s begränsningar i huvudsak baseras på den s.k. standstill-klausulen i artikel 176 i momsdirektivet, vilken förenklat föreskriver att medlemsstaterna får behålla begränsningar som fanns i nationell rätt innan deras anslutning till EU, borde dessa avvikelser från direktivet åtminstone ha övervägts att slopas. Att så inte skett är olyckligt, särskilt som exempelvis avdragsförbudet för stadigvarande bostad med tiden förefaller ha

---

<sup>4</sup> Westberg, B, Lexino, Mervärdesskattelag (1994:200) 3 kap. 29 §, 5/2-2016.

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

utvidgats och således tycks tillämpas i strid med EU-rätten.<sup>5</sup> Förbudet är varken klart eller tydligt avgränsat eller proportionerligt. Därtill har myndigheternas tillämpning av det givit upphov till direkt olämpliga konsekvenser.

Utredningen väljer därtill att inte införa vissa tvingande bestämmelser i momsdirektivet i svensk rätt, bl.a. om bitransaktioner. Redan av denna anledning kan konstateras att utredningen inte har fullgjort sitt uppdrag. I synnerhet som denna brist framhålls i ett särskilt yttrande till betänkandet anser NSD att det är oacceptabelt att detta avsteg från direktivet inte motiveras i betänkandet. Det är olämpligt att svensk rätts förenlighet med EU-rätten i detta avseende fortsatt ska kunna ifrågasättas utan närmare motivering.

Detta är än mer anmärkningsvärt i ljuset av att det i 13 kap. 29 § NML (motsvarande 8 kap. 13 § 1 st. ML) föreslås införas ett nytt stycke vari regleringen av avdragsrätten för ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten regleras. Regleringen innebär att begreppet *skälig grund*, vilket återkommande utsätts för kritik och medför stor osäkerhet, även ska reglera dessa situationer. Detta tillägg berörs inte heller i betänkandets huvuddel och då det inte finns någon motsvarande bestämmelse i momsdirektivet är de skattskyldiga och de myndigheter som ska tillämpa bestämmelsen uteslutande hänvisade till lagkommentaren. Av lagkommentaren framgår att stycket *exempelvis* kan tillämpas på ingående skatt för kostnader som delvis är att hänföra till en ekonomisk verksamhet, delvis till en icke-ekonomisk verksamhet. De oklarheter som omgärdar såväl detta nya stycke som begreppet *skälig grund* kommer enligt NSD leda till en ökad rättsosäkerhet, bristande förutsebarhet och försämrade förutsättningar för stora delar av näringslivet.

Tillägget anges i lagkommentaren bero på den systematiska anpassningen till momsdirektivet. Då NML föreslås reglera momsens tillämpningsområde (3 kap. NML) anses bestämmelsen behövas. Det anges att det till följd av EU-domstolens praxis framgår att artikel 173–175 i momsdirektivet inte gäller för icke-ekonomisk verksamhet, utan att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa metoder och kriterier för denna uppdelning. I synnerhet som, vilket kritiserats ovan, flera av de tvingande bestämmelserna i de artiklarna *inte* har implementerats i svensk rätt ställer sig NSD frågande till denna argumentation. Givet att de tvingande bestämmelserna inte implementeras i NML anser NSD att även den fördelning som utredningsförslaget syftar till att försöka reglera i det föreslagna tredje stycket redan bör anses omfattas av begreppet *skälig grund*. För det fall det tredje stycket i 13 kap. 29 § NML trots allt antas menar NSD att även de tvingade bestämmelserna i framförallt artikel 174 i momsdirektivet måste införas i NML.

Förutsebara regler är avgörande för investeringsviljan hos företag och således även Sveriges konkurrenskraft. NSD konstaterar att varken den föreslagna regleringen i NML (13 kap. 29 §) eller dagens tillämpning av ML (8 kap. 13 §) uppfyller de grundläggande krav på förutsebarhet som bör kunna ställas på regelverket.

Med hänvisning till Svenska Bankföreningens remissyttrande vill NSD även uppmärksamma vissa otydligheter avseende den föreslagna 13 kap. 11 § NML. Ett förtydligande behövs

---

<sup>5</sup> Se bl.a. SvSKT 2020.1 s. 13, Blomquist, E, Avdragsförbudet för stadigvarande bostad – en anomali i strid med lagstiftarens vilja, SvSKT 2014.5 s. 375, Sandberg Nilsson, A, Dags att slopa avdragsförbudet för stadigvarande bostad! och SN 2014 s. 802, Schiess, R, Stadigvarande bostad – ett förlegat begrepp i ML?

# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

avseende bestämmelsens omfattning i relation till värdepappershandel eller liknande verksamhet (10 kap. 36 § 3 st.).

NSD tillstyrker att åtskillnaden mellan avdragsrätt och återbetalningsrätt föreslås ta sin utgångspunkt i begreppet "beskattningsbar person" och dennes anknytning till Sverige.

### Konsekvensanalys

I och med översynens språkliga och strukturella karaktär bedömer utredningen att det inte kommer uppstå några betydande offentligfinansiella eller samhällsekonomiska effekter i övergången från ML till NML, på kort sikt. Emellertid bedöms övergången på längre sikt leda till potentiella förstärkningar av BNP, sysselsättning och bolagsskatteintäkter, i den utsträckning som NML sänker företagens administrativa kostnader.

NSD delar utredningens slutsats om att det är komplext att på ett trovärdigt sätt kvantifiera effekterna på längre sikt (BNP, sysselsättning och bolagsskatt), men vill poängtera sambandet mellan minskade administrativa kostnader och positiva samhällsekonomiska effekter. Även om det är svårt att kvantifiera en exakt effekt av regelförenklingar är det viktigt att ta vara på och beskriva den positiva relationen. Den positiva effekten av en strukturell översyn bör därför ställas i relation till de flertal materiella förändringar som behöver åtgärdas i momssystemet. Det finns sannolikt ännu större samhällsekonomiska och offentligfinansiella vinster av att förenkla i större utsträckning.

Vad gäller effekterna för företagen försöker utredningen kvantifiera den totala administrativa kostnaden. Analysen baseras på en framskrivning av Skatteverkets rapport *Krånglig moms – en företagsbroms?* från 2006. Den totala kostnaden framskriven från 2006 uppgår till 14,5 mdkr år 2021. NSD välkomnar ansatsen att beräkna en administrativ kostnad för att hantera momsen, men vill samtidigt påpeka att momsadministrationen skiljer sig i stor utsträckning idag jämfört med 2006. Exempelvis har det inte tagits hänsyn till förändringen av digital handel (plattformar), uppgiftsinsamling, deklarationsförfaranden, EU:s momsreformarbete och behovet av att i större utsträckning kunna automatisera och implementera regelverk i affärssystem. Vilket kan ställas mot antagandet att regelförändringarna som har skett sedan 2006 tar ut varandra i form av administrativ börda och att tidsåtgången för att hantera momsen är densamma som 2006.

Med hänsyn tagen till att det idag finns fler parametrar för att hantera momsen tillsammans med mer komplicerade transaktioner där regelverkets uppdelning mellan varor och tjänster snabbt skiljer sig från verkligheten, menar NSD att utredningens bedömning av administrationskostnaderna är i underkant. Det behövs större kunskap, intresse och regelbundna undersökningar av utvecklingen av regelbördan för företag. Dels för att åskådliggöra den faktiska kostnaden, dels för att bedöma komplexiteten i systemet. Därför efterfrågar NSD en uppdaterad kartläggning och analys över företagets kostnader för att administrera momsen som är anpassad till dagens verklighet.

**NSD**  
N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

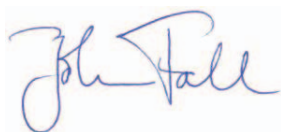
## Avsaknad av materiella förenklingsförslag

Svenska företag är bäst inom EU vad gäller att leverera in momsintäkter till staten enligt EU-kommissionens årliga mätning av moms bortfallet (VAT Gap).<sup>6</sup> Trots dessa imponerande siffror konstaterar NSD att de svenska företagen dignar under ett alltför komplext momsregelverk och att Sverige bara hamnar på plats 14 inom Europa i Tax Foundations komplexitetsindex.<sup>7</sup>

Lagstiftning avseende moms ska vara förenlig med skattens principer, syften och ändamål. Skatten ska vara generell, enkel och rationell med få undantag och särregleringar samt vara neutral och inte konkurrenssnedvridande. Vidare ska skatten vara samhälls- och företagsekonomisk effektiv, trygga sysselsättning och produktion, inte medföra dold kumulativ skatt, samt slutligen även vara förenlig med EU-rätten.<sup>8</sup> NSD konstaterar att momssystemet som presenteras i NML inte når upp till dessa syften och ändamål.

Efter denna språkliga och strukturella översyn behövs därför en materiell översyn där detta åtgärdas, förenklingar prioriteras och där skattens grundläggande syften och ändamål säkerställs.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION



Johan Fall



Erik Blomquist

---

<sup>6</sup> Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2020 Final Report, European Commission.

<sup>7</sup> Complexity of VATs in Europe, Asen, E, 2020-07-11, Tax Foundation. En låg ranking/placering (där plats ett är lägst) innebär låg grad av komplexitet och vice versa.

<sup>8</sup> Är mervärdesskatten en konsumtionskatt eller företagsskatt? Rendahl, P, 2015.