

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

Betänkandet En ny mervärdesskattelag (SOU 2020:31)

Fi2020/02542/S2

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker i allt väsentligt att förslagen i betänkandet genomförs.

Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller

- strukturen i den föreslagna nya mervärdesskattelagen (NML)
- undantagen från skatteplikt som överförts utan större anpassningar till rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)
- vissa begrepp och uttryck
- ytterligare anpassningar till mervärdesskattedirektivet
- förtydliganden.

Skatteverkets kostnader av engångskaraktär beräknas till totalt 9 500 000 kronor och inbegriper kostnader för uppdatering av verksamhetssystem, informationsmaterial och utbildningar samt kostnader för rättslig styrning och stöd. Den årliga kostnaden för förvaltning av verksamhetssystemen beräknas till 735 000 kronor.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket tillstyrker i allt väsentligt att förslagen i betänkandet genomförs.

Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Skatteverkets synpunkter inleds med några allmänna kommentarer om förslaget till en ny mervärdesskattelag. Verket lämnar därefter synpunkter på dels den föreslagna strukturen i NML, dels undantagen från skatteplikt som överförts till NML utan några större anpassningar. Slutligen lämnas synpunkter på de olika delarna i utredningens förslag i den ordning som paragraferna i NML presenteras.

2.1 Förslag till ny mervärdesskattelag

2.1.1 Allmänt om förslaget

En särskild målsättning för utredningen har varit att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet, särskilt med avseende på terminologi och struktur. Den föreslagna lagstiftningens bestämmelser ska också ha en

tydligare motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Ändringar kan också föränledas av anpassningar till EU-rätten¹.

För Skatteverket är det viktigt att de föreslagna reglerna är förutsägbara och enkla att tillämpa genom att de i hög grad är anpassade till mervärdesskattedirektivets bestämmelser och EU-rätten. Betänkandets förslag är därför mycket viktigt och efterlängtat. Skatteverket har dock identifierat ett antal bestämmelser som behöver ändras för att bättre överensstämja med mervärdesskattedirektivet, och några oklarheter som behöver förtydligas. Skatteverkets synpunkter lämnas i syfte att åstadkomma en ytterligare anpassning till mervärdesskattedirektivet och gällande EU-rätt. Reglerna blir därigenom tydligare och mer förutsägbara, vilket gör att de blir enklare att tillämpa.

2.1.2 Strukturen

Indelningen i 24 kapitel

För att NML ska få en tydlig struktur och bli mer överskådlig och användarvänlig, föreslår utredningen att lagen delas upp i 24 kapitel som i huvudsak är disponerade i samma ordning som mervärdesskattedirektivets avdelningar och kapitel².

Skatteverket konstaterar dock att vissa kapitel är mycket omfattande. Kapitel 6 om platsen för beskattningsbara transaktioner omfattar 64 paragrafer som innehåller bestämmelser om såväl varor som tjänster. Kapitel 10 om generell skatteplikt och undantag omfattar 99 paragrafer. Skatteverket anser att regelverket skulle bli mer överskådligt och få en enklare systematik om dessa kapitel delas upp. Skatteverket föreslår därför att kapitel 6 och 10 delas upp på följande sätt.

6 kap.

Kapitlet kan delas upp i följande två kapitel. De inledande tre paragraferna bör till viss del finnas i båda kapitlen.

- Platsen för beskattningsbara transaktioner som avser varor (4-30 §§ och 65-67 §§)
- Platsen för beskattningsbara transaktioner som avser tjänster (31-64 §§).

10 kap.

Kapitlet kan delas upp i följande tre kapitel. De inledande tre paragraferna kan då justeras och till den del de är relevanta finnas i alla kapitlen.

- Undantag för vissa verksamheter med hänsyn till allmänintresset (4-34 §§)
- Undantag för vissa andra verksamheter (35-45 §§)
- Undantag i samband med internationella transaktioner (46-99 §§)

¹ SOU 2020:31 s. 860 f.

² SOU 2020:30 s. 19 f. och 325 f.

Disposition av bestämmelserna

Utredningen föreslår att NML i huvudsak ska disponeras i samma ordning som mervärdesskattedirektivet, för att den nya lagen ska få en tydlig struktur och bli mer överskådlig och användarvänlig³.

Skatteverket konstaterar dock att vissa bestämmelser i NML inte följer mervärdesskattedirektivets struktur utan har placerats i kapitlen om de särskilda ordningarna. Det gäller följande bestämmelser

- 18 kap. 15 § om unionsinterna leveranser, som motsvarar artiklarna 139.1 första stycket och 139.2 i mervärdesskattedirektivet.
- 20 kap. 22 § om undantag från skatteplikt, som motsvarar artikel 139.3 i mervärdesskattedirektivet.
- 20 kap. 23 § om undantag från skatteplikt, som motsvarar artikel 35 i mervärdesskattedirektivet.
- 21 kap. 10 § om betalningsskyldighet vid frivillig beskattning, som motsvarar artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet.
- 22 kap. 74 § om faktureringsreglernas tillämplighet, som motsvaras av artikel 219a.2 b i mervärdesskattedirektivet.
- 22 kap. 75 § om faktureringskyldighet, som motsvaras av artikel 220.1 andra ledet i mervärdesskattedirektivet.
- 22 kap. 76 § om faktureringsreglernas tillämplighet, som motsvaras av artikel 219a.2 b i mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket anser att dessa bestämmelser i stället ska placeras bland de allmänna reglerna i NML. Därigenom uppnås en bättre överensstämmelse med mervärdesskattedirektivets struktur. Respektive direktivregel får också en tydligare motsvarighet i NML, vilket underlättar vid jämförelse mellan bestämmelserna i de båda regelverken och minskar risken för oavsiktliga fel.

2.1.3 Vissa undantag från skatteplikt som överförts utan större anpassningar

Av utredningsdirektiven framgår att en särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. I utredningsdirektiven anges särskilt undantagen från skatteplikt för finansieringstjänster och värdepappershandel, undantaget för vissa interna tjänster samt undantagen för sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Utredningen har dock på grund av tidsbrist endast haft möjlighet att göra mindre anpassningar till direktivet när det gäller dessa undantag från skatteplikt. Vad gäller specifikt undantaget för sjukvård har utredningen valt att inte göra någon översyn med anledning av den pågående utredningen gällande mervärdesskatt på hälso- och sjukvårdens område.

Skatteverket anser att det är beklagligt att några större anpassningar av dessa undantag inte har gjorts. Skillnaden i utformningen av bestämmelserna kommer sannolikt att leda till tolkningsproblem. Verket föreslår därför i avsnitt 2.1.4 hur dessa bestämmelser ska utformas

³ SOU 2020:30 s. 19 f. och 325 f.

för att undantagen från skatteplikt fullt ut ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet.

Om bestämmelserna inte utformas på det sätt Skatteverket föreslår är det viktigt att det klart anges i författningskommentarerna att en anpassning till direktivets lydelse inte har gjorts. Därigenom blir det tydligt för de som ska tillämpa lagen att hänsyn även måste tas till direktivets bestämmelser. Det innebär att i den mån det är möjligt ska en EU-konform tolkning göras. Om det inte är möjligt ska direktivbestämmelsen i den praktiska tillämpningen ges direkt effekt om den enskilde begär det och det är till dennes fördel. Förutsatt att bestämmelsen är klar, precis och ovillkorlig. I de fall Sverige har rätt att enligt anslutningsfördraget till EU fortsätta att undanta vissa tjänster från skatteplikt bör det klart anges.

2.1.4 Allmänt om vissa begrepp och uttryck

För att NML i högre grad ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet föreslår utredningen att flera av ML:s begrepp och uttryck ersätts med direktivets begrepp och uttryck. Skatteverket är positivt till en sådan anpassning till direktivet. Verket har dock identifierat några begrepp och uttryck som är otydliga, varför det finns risk för att de uppfattas på olika sätt.

Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

(Språksynpunkt)

Utredningen föreslår att ML:s begrepp ”omsättning av vara” ska ersättas av direktivets ”leverans av varor”. Ändringen från ”vara” till ”varor” är endast en språklig justering i syfte att anpassa språket till ordalydelsen i artikel 14.1 i direktivet⁴.

Skatteverket menar att ”leverans av varor”⁵ kan uppfattas på olika sätt. Antingen att det är fråga om en enda leverans eller att det avser leveranser rent allmänt. Bestämmelserna i direktivet anger att transaktioner som uppfyller vissa villkor omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Alla leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster är alltså föremål för mervärdesskatt om övriga villkor är uppfyllda. Mervärdesskatten är därmed en transaktionsbaserad skatt. Det innebär att en bedömning om mervärdesskatt ska tas ut eller inte ska göras för varje vara eller tjänst som en beskattningsbar person säljer. Att så är fallet understryks också av att leveranser av varor är skattepliktiga om inte annat följer av 10 kap.⁶ Även unionsinterna förvärv som också omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt benämns i pluralis⁷. Ett sådant synsätt stämmer också överens med avdragsrättens omfattning som innebär att ingående skatt som hänför sig till leveranser av varor får dras av under vissa förutsättningar⁸.

Ovanstående resonemang gäller även för ”omsättning av tjänst” som i NML har ersatts av ”tillhandahållande av tjänster”⁹.

⁴ SOU 2020:31 s. 533

⁵ Till exempel 3 kap. 1 § 1 och 5 kap. 3 § NML.

⁶ 10 kap. 3 § NML.

⁷ 3 kap. 1 § 2 NML.

⁸ 13 kap. 6 § 1 NML.

⁹ Till exempel 3 kap. 1 § 3 och 5 kap. 25 § NML.

Mot bakgrund av ovanstående kan begreppen leverans av varor och tillhandahållande av tjänster komma att leda till oklarheter vad gäller ordalydelsens innebörd. Skatteverket anser därför att det måste klargöras hur dessa begrepp ska tolkas och att NML ses över så att begreppen används på ett enhetligt sätt.

Registrerad för mervärdesskatt

(Förtydligande)

Uttrycket ”registrerad för mervärdesskatt” eller ”registreringsnummer för mervärdesskatt” förekommer i flera bestämmelser i NML utan något förklarande tillägg om i vilket land eller vilka länder som registreringen ska finnas¹⁰. Uttrycken förekommer i andra bestämmelser med förklarande tillägg i lagtexten. I t.ex. 6 kap. 29 § anges ”sitt svenska”, i 10 kap. 47 § anges ”i ett annat EU-land”, och i 10 kap. 59 § anges ”i Sverige”. I t.ex. 22 kap. 38 § finns tillägget ”i varje annat EU-land som...”. I andra bestämmelser anges ”registrerad för mervärdesskatt här”¹¹ eller ”registrerad för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § SFL”¹². Det finns ytterligare bestämmelser där något av uttrycken ”registrerad för mervärdesskatt” eller ”registreringsnummer för mervärdesskatt” förekommer med förklarande tillägg i någon form¹³.

Skatteverket anser att uttrycket ”registrerad för mervärdesskatt” eller ”registreringsnummer för mervärdesskatt” blir ottydligt när det saknar ett förklarande tillägg om i vilket land eller i vilka länder som registreringen ska finnas. Skatteverket föreslår därför att de bestämmelser som saknar ett förklarande tillägg ska kompletteras med ett sådant där det är möjligt.

2.1.5 Särskilt om vissa bestämmelser

3 kap. 6 § andra stycket – Förvärvaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt

(Begrepp)

Bestämmelsen anger att tröskelvärdet i första stycket utgörs av det sammanlagda beloppet för unionsinterna förvärv av varor enligt 5 §, exklusive mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i det EU-land som försändelsen eller transporten avgick ifrån.

Skatteverket konstaterar att det i t.ex. 22 och 23 kap. i stället anges ”försändningen eller transporten”. Skatteverket föreslår därför att ”försändelsen” byts ut mot ”försändningen”.

3 kap. 7 § – Förvärvaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att Skatteverkets beslut ska gälla under två kalenderår.

Skatteverket konstaterar att lydelsen i bestämmelsen är oklar eftersom den inte anger från vilken tidpunkt beslutet ska gälla. Av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 3.3) framgår att medlemsstaterna ska fastställa de närmare reglerna för utnyttjande av den valmöjlighet som avses i första stycket vilken i vart fall ska gälla under två kalenderår. I syfte att klargöra från vilken tidpunkt beslutet ska gälla föreslår Skatteverket att sista meningen i bestämmelsen ändras så att den får följande lydelse.

¹⁰ 6 kap. 31 §, 12 kap. 26 §, 13 kap. 36 §, 15 kap. 30 §, 17 kap. 3 §, 17 kap. 21 §, 18 kap. 5 och 6 §§, 22 kap. 23 § NML.

¹¹ Till exempel 16 kap. 8 § 2 NML.

¹² Till exempel 14 kap. 39 § NML.

¹³ 5 kap. 15 §, 6 kap. 14 §, 10 kap. 54 §, 14 kap. 1, 12, 51 §§, 16 kap. 5, 7, 9 §§, 22 kap. 64 § NML.

”Ett beslut ska gälla från datum för beslutet och under minst två påföljande kalenderår.”

4 kap. 2 § – Vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet (*Struktur*)

Bestämmelsen i 4 kap. 2 § första stycket motsvarar både artikel 9.1 första stycket och 10 i direktivet medan 4 kap. 2 § andra stycket motsvarar artikel 9.1 andra stycket i direktivet.

Skatteverket konstaterar att EU-domstolen har tolkat dessa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet i ett flertal domar. I domen C-420/18, IO, prövade domstolen självständigheten i två steg, först enligt artikel 10 och därefter enligt artikel 9. För att underlätta tolkningen av EU-domstolens domar föreslår Skatteverket att NML utformas på samma sätt som i direktivet genom att 4 kap. 2 § delas upp i två paragrafer, en paragraf som motsvarar artikel 9 och en annan paragraf som motsvarar artikel 10.

Ett alternativ är att dela upp bestämmelsen i tre paragrafer, det vill säga en paragraf som anger vad en beskattningsbar person är, en annan paragraf som anger vad en ekonomisk verksamhet är och en tredje paragraf som behandlar relationen med anställda.

4 kap. 15 § – Beskattningsbara personer i särskilda fall (*Förtydligande*)

Bestämmelsen anger att när ett handelsbolag bedriver ekonomisk verksamhet är bolaget en beskattningsbar person.

Skatteverket konstaterar att med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet¹⁴. EU-domstolen har uttalat att självständigheten ska prövas i två steg - först enligt artikel 10 (anställningsförhållande) och därefter enligt artikel 9 (underordnad ställning)¹⁵. Skatteverket anser därför att ordet ”självständigt” ska läggas till i bestämmelsen. Förslag på ny formulering:

”När ett handelsbolag självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet är bolaget en beskattningsbar person.”

Detsamma gäller för enkla bolag (4 kap. 16 §) och statligt affärsverk (4 kap. 17 §).

4 kap. 16 § – Beskattningsbara personer i särskilda fall (*Förtydligande*)

Bestämmelsen anger att när rättigheterna eller skyldigheterna går att fördela gäller de i förhållande till delägarens andel i bolaget eller i rederiet.

Skatteverket konstaterar att det i motsvarande bestämmelse i ML (6 kap. 2 §) inte anges något om fördelning av rättigheter eller skyldigheter. Skatteverket menar att bestämmelsen till skillnad från dess motsvarighet i ML innehåller en osäkerhet om vad som gäller i det fall det inte går att fördela dessa rättigheter och skyldigheter. Skatteverket föreslår därför följande lydelse.

¹⁴ 4 kap. 2 § NML samt artikel 9 och 10 i mervärdesskattedirektivet

¹⁵ C-420/18, IO

”Skyldigheter och rättigheter ska fördelas i förhållande till delägarens andel i bolaget eller rederiet.

5 kap. 21 § första stycket – Överföring av varor från ett EU-land till avropslager i ett annat EU-land

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att om en vara levereras till en annan person än en sådan beskattningsbar person som avses i 5 kap. 16 § ska villkoren i 15 och 19 §§ anses upphöra att vara uppfyllda vid tidpunkten för leveransen.

Skatteverket konstaterar att det i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 17a.7 andra stycket) anges att nämnda villkor ska anses upphöra att vara uppfyllda omedelbart före sådan leverans. För att närmare ansluta till direktivets lydelse föreslår Skatteverket att bestämmelsen ändras enligt följande.

”Om en vara levereras till en annan person än en sådan beskattningsbar person som avses i 16 §, ska villkoren som följer av 15 och 19 §§ anses upphöra att vara uppfyllda omedelbart före sådan leverans.”

5 kap. 21 § andra stycket – Överföring av varor från ett EU-land till avropslager i ett annat EU-land

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att om varan sänds eller transporteras från avropslagret till ett annat land än det EU-land som den ursprungligen sändes eller transporterades från ska villkoren i 15 och 19 §§ anses upphöra att vara uppfyllda vid den tidpunkt då försändningen eller transporten inleds.

Skatteverket konstaterar att det i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 17a.7 tredje stycket) anges att nämnda villkor ska anses upphöra att vara uppfyllda omedelbart innan försändelsen eller transporten inleds. För att närmare ansluta till direktivets lydelse föreslår Skatteverket att bestämmelsen ändras enligt följande.

”Om en vara sänds eller transporteras från avropslagret till ett annat land än det EU-land som den ursprungligen sändes eller transporterades från, ska villkoren som följer av 15 och 19 §§ anses upphöra att vara uppfyllda omedelbart innan försändningen eller transporten inleds.”

5 kap 30 § – Uttag av tjänster i byggnadsrörelse

(Förtydligande)

Bestämmelsen reglerar uttag av tjänster i byggnadsrörelse. I ML finns motsvarande regler i 2 kap. 7 § tredje stycket, där det anges att första stycket inte gäller om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheterna eller fastigheten som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Denna formulering förmedlar att det är frågan om en annan verksamhet än den som är föremål för uttagsbeskattning, dels genom placeringen i ett "särskilt stycke", dels genom begreppet "verksamhet".

I 5 kap. 30 § andra stycket har motsvarande reglering i stället lagts in i en av punkterna (3) som anger förutsättningarna för uttagsbeskattning. I NML har begreppet verksamhet som medför skattskyldighet utmönstrats och ersatts med transaktioner som medför avdragsrätt.

Punkten 3 har därför formulerats om så att den lyder: tjänster hänför sig till en del av fastigheten eller lägenheten som inte används för transaktioner som medför avdragsrätt". Skatteverket menar den formuleringen blir lite av en rundgång, eftersom uttag enligt 5 kap. 30 § är en transaktion som medför avdragsrätt. Man får inte heller intrycket av att det är frågan om en "annan verksamhet" än den som är föremål för uttagsbeskattning och dessutom regleras kravet inte i ett särskilt stycke utan är ett av tre kriterier för uttagsbeskattning. En lösning bör vara att lyfta ut punkten 3 och lägga den i en särskild paragraf och att i stället för transaktioner som medför avdragsrätt skriva .."som används i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt"

Skatteverket föreslår att 5 kap. 30 § andra stycket 3 slopas och att en ny paragraf införs som förslagsvis får följande lydelse:

”Uttag enligt 30 § första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av fastigheten eller lägenheten som används för en verksamhet där transaktioner medför avdragsrätt.”

6 kap. 2 och 3 §§ – Bestämmelser om platsen för beskattningsbara transaktioner i andra kapitel

(Förtydligande)

I bestämmelserna anges att det även finns bestämmelser om platsen för beskattningsbara transaktioner i andra kapitel.

Skatteverket föreslår för tydlighets skull att hänvisning görs till de specifika bestämmelserna och inte till hela kapitel. Verkets förslag är därför att hänvisningarna i 6 kap. 2 § görs till 19 kap. 4 § och 20 kap. 3 § samt att hänvisningen i 6 kap. 3 § görs till 19 kap. 4 §.

6 kap. 22 § – Leverans av el, gas, värme eller kyla till en beskattningsbar återförsäljare

(Förtydligande)

I bestämmelsen anges att om elen levereras till ett fast etableringsställe som återförsäljaren har utomlands så ska inte 6 kap. 21 § tillämpas. Det innebär att leveransen inte är gjord inom landet.

Skatteverket konstaterar att det i 6 kap. 21 § anges att leveransen är gjord inom landet om återförsäljaren har sitt säte osv. i Sverige. Genom att det i 6 kap. 22 § anges ”till ett fast etableringsställe” tolkar verket det som att elen faktiskt ska transporteras till detta ställe. Motsvarande bestämmelse i direktivet (artikel 38.1) anger dock att varan ska levereras för ett sådant ställe. Skatteverket föreslår därför att ordet ”till” byts ut mot ”för”.

6 kap. 39 § – Transporttjänster

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att en transporttjänst under vissa förutsättningar anses vara tillhandahållen inom landet.

Det framgår inte av bestämmelsen om den även omfattar försändningar. I andra bestämmelser som t.ex. 22 och 23 kap. anges både försändningar och transporter. Det är därmed oklart om tillhandahållande av försändningar omfattas av denna bestämmelse eller

av huvudregeln. Om avsikten är att även försändningar ska omfattas av denna bestämmelse behöver den kompletteras. Detsamma gäller för bestämmelserna i 6 kap. 40–42 §§.

7 kap. – Successiva avräkningar och betalningar

(Anpassning till direktivet)

Artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet saknar motsvarighet i ML och utredningen föreslår inte heller att den artikeln införs i NML. Artikeln reglerar vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller betalningar. Regleringen aktualiseras bland annat vid olika former av abonnemang där betalning inte lämnas i förskott. Den reglerar också vid vilken tidpunkt den beskattningsgrundande händelsen inträffar i situationer när det annars skulle vara svårt att fastställa den tidpunkt som avses i 7 kap. 4 §¹⁶.

Skatteverket anser att en bestämmelse motsvarande artikel 64.1 ska införas i NML. På så sätt skulle NML vara i överensstämmelse med direktivet. Vidare skulle det medföra en förenkling vad gäller att fastställa tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen för de aktuella transaktionerna. Dessutom skulle den föreslagna 7 kap 6 § andra stycket 2 få ett sammanhang. Så som de föreslagna bestämmelserna är utformade regleras inte den beskattningsgrundande händelsen för sådana tillhandahållanden som avses i 7 kap 6 § och som ger upphov till avräkningar eller betalningar. Om artikel 64.1 inte införs i NML kan den sannolikt ändå åberopas av den enskilde genom direkt effekt. Skatteverket föreslår att bestämmelsen får följande utformning.

”Vid sådana leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar anses leveransen eller tillhandahållandet äga rum vid utgången av de perioder som avräkningarna eller betalningarna avser.

Första stycket gäller inte vid sådant faktiskt överlämnande av en vara som enligt 5 kap. 3 § andra stycket 2 jämfås med leverans av vara.”

7 kap. 7 § – Förskottsbetalningar vid införande av skatteplikt

(Regel som bör slopas)

I bestämmelsens sista mening anges att den särskilda regeln för förskottsbetalningar bara gäller om leveransen eller tillhandahållandet omfattas av skatteplikt när ersättningen kommer säljaren till godo. Bestämmelsen motsvarar 1 kap. 3 § andra stycket ML.

Skatteverket konstaterar att en reglering om förskottsbetalningar vid införande av skatteplikt infördes i februari 1991 i dåvarande lag (1968:430) om mervärdesskatt. Några särskilda övergångsbestämmelser avseende sådana tillhandahållanden hade inte införts i den lagen¹⁷.

Skatteverket anser att det inte är motiverat att den aktuella bestämmelsen utformas som en allmän bestämmelse. Ändringar i lagstiftningen som innebär att skatteplikt införs för nya kategorier av leveranser och tillhandahållanden förekommer i princip inte efter att ML:s bestämmelser om skatteplikt har anpassats till EU-rätten. Vilka leveranser och tillhandahållanden som ska undantas från skatteplikt regleras nämligen detaljerat i mervärdesskattedirektivet. Regleringar i syfte att hindra skatteundandragande för det fall att

¹⁶ Se EU-domstolens avgöranden i mål C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company och C-548/17 baumgarten sports & more.

¹⁷ Prop. 1989/90:73

skatteplikten ändå skulle utvidgas kan lämpligen ges formen av övergångsbestämmelser i det enskilda fallet. Motsvarande skatteundandragande skulle även kunna förekomma vid förskottsbetalningar vid höjning eller sänkning av skattesatsen vilket inte behandlas i utredningen. Sådana förskottsbetalningar regleras inte i ML. I samband med att skattesatsen sänktes till 6 procent för elektroniska publikationer infördes därför en övergångsbestämmelse¹⁸. Skatteverket föreslår därför att sista meningen i 7 kap. 7 § tas bort.

7 kap. 17 § – Ansökan om byte till bokslutsmetoden

(Förtydligande)

Bestämmelsen i 12 kap. 1 § ML anger att alla beslut enligt den lagen meddelas av Skatteverket, vilket inkluderar att besluten fattas av verket. I betänkandets förslag till ny mervärdesskattelag saknas motsvarande bestämmelse, vilket förklaras med att ett sådant stadgande är obehövligt eftersom det framgår av föreslagna bestämmelser som rör beslut att dessa fattas av Skatteverket. Följaktligen anges i en beslutsbestämmelse att det är Skatteverket som ska eller får besluta, i de flesta fall.

Skatteverket konstaterar dock att en sådan passus saknas i bestämmelsen i 7 kap. 17 § om ansökan om byte till bokslutsmetoden. Skatteverket anser att det bör tydliggöras att en sådan ansökan hos Skatteverket även ska beslutas av verket.

8 kap. 2 § första stycket – Beskattningsunderlaget vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster utgörs beskattningsunderlaget av ersättning om inte annat följer av 18 eller 19 §.

Skatteverket konstaterar att bestämmelsens lydelse skiljer sig från motsvarande bestämmelse i ML. Av 7 kap. 2 § första stycket ML framgår att vid omsättning beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i ersättningen. I ersättningen ska mervärdesskatt ingå men inte i beskattningsunderlaget¹⁹. Den föreslagna bestämmelsen anger däremot att beskattningsunderlaget för nämnda transaktioner utgörs av ersättningen. Skatteverket menar att den formuleringen inte är korrekt eftersom mervärdesskatt ska ingå i ersättningen men inte i beskattningsunderlaget. Att så är fallet framgår visserligen av en separat bestämmelse (8 kap. 14 §) men såsom den föreslagna bestämmelsen är utformad kan den missuppfattas. Skatteverket föreslår därför att ”utgörs av” byts ut mot antingen ”med utgångspunkt i” eller ”utifrån” samt att en hänvisning görs till 8 kap. 14 §.

8 kap. 12 § – Unionsinternt förvärv av varor

(Anpassning till direktivet)

Bestämmelsen anger att vid unionsinternt förvärv av varor utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen och punktskatt. Bestämmelsen motsvaras av artikel 83 i direktivet.

Skatteverket konstaterar att artikel 83 i direktivet anger att beskattningsunderlaget ska utgöras av samma poster som dem som i enlighet med kapitel 2 används för att bestämma beskattningsunderlaget för leverans av samma varor inom medlemsstatens territorium. Det innebär att vid uttag av vara, t.ex. när en vara som överlåts utan ersättning och transporteras

¹⁸ SFS 2019:261

¹⁹ Jämför 7 kap. 2 § första stycket, 3 § 1 och 3 c § ML

mellan två EU-länder, kan artikel 74 bli tillämplig vid beräkning av beskattningsunderlaget för ett unionsinternt förvärv. I NML regleras endast den situationen när det finns en ersättning men inte när en vara överläts utan ersättning. Skatteverket föreslår att denna reglering införs i NML.

9 kap. 13 § första stycket – Produkter som tillhandahålls på elektronisk väg *(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att skattesatsen 6 procent ska tas ut av beskattningsunderlaget för produkter som anges i 9-12 §§ när de tillhandahålls på elektronisk väg.

Skatteverket anser att begreppet ”produkter” är otydligt. Verket föreslår därför att ”produkter” byts ut mot ”sådana varor och tjänster”.

9 kap. 13 § andra stycket – Produkter som tillhandahålls på elektronisk väg *(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att den inte är tillämplig för produkter som bland annat är helt eller huvudsakligen ägnade åt reklam.

Skatteverket anser att begreppet ”produkter” är otydligt. Verket föreslår därför att ”produkter” i såväl rubrik som bestämmelse byts ut mot ”tjänster”.

10 kap. – Undantag för leveranser av varor till godkända organ *(Anpassning till direktivet)*

Undantaget från skatteplikt i artikel 146.1 c i mervärdesskattedirektivet har inte införts i NML. Undantaget gäller för leveranser av varor till godkända organ som exporterar dessa varor ut ur EU som ett led i sina humanitära eller undervisande verksamheter eller välgörenhetsverksamheter utanför EU.

Skatteverket anser att undantaget är så klart, precist och ovillkorligt att undantaget kan ges direkt effekt. De som bedriver verksamhet som omfattas av direktivets undantag kan således redan idag undanta sina leveranser med stöd av direktivets bestämmelse. Skatteverket föreslår därför att artikel 146.1 c i direktivet införs som en egen paragraf i NML.

10 kap. 2 § – Bestämmelser om undantag i andra kapitel *(Förtydligande)*

Av bestämmelsen framgår att det även finns bestämmelser om undantag i andra kapitel.

Skatteverket föreslår att hänvisningarna för tydlighets skull görs till de specifika bestämmelserna och inte till hela kapitlen. Skatteverket föreslår därför att hänvisningar görs till 11 kap. 4-5 §§, 18 kap. 2 §, 20 kap. 21-22 §§ och 21 kap. 5-6 §§.

10 kap. 7 § första stycket 1 – Sjukvård och tandvård *(Anpassning till direktivet)*

Bestämmelsen anger att om vissa uppräknade åtgärder vidtas vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för sluten vård är det fråga om sjukvård.

Skatteverket konstaterar att någon Anpassning till mervärdesskattedirektivet inte har gjorts i denna del. Bestämmelsen innebär att privata vårdcentraler sannolikt inte omfattas av

undantag från skatteplikt vilket de däremot gör med stöd av motsvarande bestämmelse i direktivet (artikel 132.1 b). Skatteverket anser att direktivets regler ska införas i NML. Vilka aktörer som kan omfattas av bestämmelsen påverkas inte av den pågående utredningen gällande sjukvård. Den utredningen behandlar endast frågan om det är möjligt att uthyrning av personal inom vården kan omfattas av undantag från skatteplikt. Skatteverket föreslår därför att punkten 1 utformas i enlighet med direktivet enligt följande.

”1. utförs av offentlighetsrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.”

10 kap. 9 § – Sjukvård och tandvård

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att tillhandahållanden av andra tjänster och leveranser av varor av den som tillhandahåller vården kan omfattas av undantaget om tillhandahållandet eller leveransen görs som ett led i tillhandahållandet av sjukvården eller tandvården.

Skatteverket anser att det av rättspraxis i Sverige har klarlagts att motsvarande bestämmelse i ML ska tolkas i enlighet med artikel 132.1 b, c och 134 i mervärdesskattedirektivet och EU-rättspraxis. Det innebär att endast tillhandahållanden av tjänster eller leveranser av varor som är nära knutna till sjukvård eller tandvård kan omfattas av undantaget.

Skatteverket föreslår därför att uttrycket ”görs som ett led i” ersätts av ”är nära knutna till sjukvård eller tandvård”.

10 kap. 11 § – Dentaltekniska produkter

(Förtydligande)

Bestämmelsen behandlar dentaltekniska produkter och tjänster som avser sådana produkter.

Skatteverket föreslår att ”produkter” ersätts av ”varor” eftersom det endast är varor som avses med begreppet ”produkter” i såväl bestämmelse som rubrik.

10 kap. 14 § andra stycket – Undantag inom området för social omsorg

(Förtydligande)

I denna bestämmelse anges att tillhandahållanden av social omsorg undantas från skatteplikt. Undantaget omfattar även tillhandahållanden av andra tjänster eller leveranser av varor som görs av den som tillhandahåller omsorgen som ett led i denna.

Skatteverket konstaterar att det av svensk rättspraxis framgår att ”led i” ska tolkas EU-konformt, d.v.s. utifrån motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. I artikel 132.1 g anges ”nära anknytning” i stället för ”led i”. I syfte att klargöra att bestämmelsen ska tolkas i enlighet med direktivet föreslår Skatteverket följande lydelse.

”Undantaget omfattar även tillhandahållanden av andra tjänster eller leveranser av varor med nära anknytning till social omsorg och som görs av den som tillhandahåller omsorgen.”

10 kap. 16 § – Undantag inom utbildningsområdet*(Anpassning till direktivet)*

Bestämmelsens motsvaras i huvudsak av 3 kap. 8 § ML.

Skatteverket konstaterar att det av författningskommentaren framgår att bestämmelsen motsvaras av artikel 132.1 i och j i mervärdesskattedirektivet. Till skillnad mot utredningen anser Skatteverket att artikel 132.1 j inte har införts i 10 kap. 16 §. I artikel 132.1 j anges att även ”undervisning som ges privat av lärare” ska omfattas av undantaget från skatteplikt. Skatteverket anser att ”undervisning som ges privat av lärare” inte omfattas av den föreslagna lydelsen i 10 kap. 16 §. Dock skulle direktivets bestämmelse kunna ges direkt effekt av den som åberopar detta om den är till dennes fördel. I och med att utredningens syfte är att anpassa den svenska mervärdesskattelagen till direktivet anser Skatteverket att artikel 132.1 j i mervärdesskattedirektivet ska införas i NML. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen i 10 kap. 16 § kompletteras med följande.

”Från skatteplikt undantas även undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning.”

10 kap. 18 § – Undantag inom utbildningsområdet*(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att undantaget också omfattar tillhandahållanden av andra tjänster och leveranser av varor som görs som ett led i utbildningen.

Skatteverket konstaterar att det av svensk rättspraxis framgår att ”led i” ska tolkas EU-konformt, d.v.s. utifrån motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. I artikel 132.1 j anges ”nära anknytning” i stället för ”led i”. I syfte att klargöra att den svenska bestämmelsen ska tolkas i enlighet med direktivet föreslår Skatteverket följande lydelse.

”Undantagen enligt 16 och 17 §§ omfattar också tillhandahållanden av andra tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till utbildning”.

10 kap. 19 § – Undantag inom utbildningsområdet*(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att tillhandahållanden av uppdragsutbildning, om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt 10 kap. 16 eller 17 §, omfattas av undantag från skatteplikt.

Skatteverket anser att det är oklart vad bestämmelsen avser att reglera. Av prop. 1996/97:10 s. 25 framgår att utbildning som t.ex. en högskola tillhandahåller mot ersättning och där köparen utser de personer som ska utbildas ska vara skattepliktig. Detta kan emellertid inte utläsas av den föreslagna lydelsen. Skatteverket föreslår att bestämmelsen ändras så att den klart anger att sådan utbildningsanordnare som avses i 10 kap. 16-17 §§ och som säljer kommersiella utbildningsplatser inte ska omfattas av undantaget.

10 kap. 21 § första stycket – Undantag för tjänster inom fristående grupper*(Förtydligande)*

Bestämmelsen reglerar undantaget för tillhandahållanden av tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer.

Skatteverket konstaterar att det av författningskommentaren framgår att bestämmelsen ska tolkas i enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens praxis. Det medför att endast sådana grupper vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänt intresse undantas från skatteplikt. Skatteverket anser att det inte är tillräckligt att en sådan begränsning av undantaget bara anges i författningskommentaren. För att undvika tolkningsproblem måste det även framgå av lagtexten. I direktivet finns undantaget i fråga under ett särskilt avsnitt benämnt ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. Utredningen har dock valt att inte göra en motsvarande avsnittsindelning. Skatteverket föreslår därför att det i bestämmelsen anges att undantaget endast gäller verksamheter av allmänt intresse. I författningskommentaren kan det dessutom anges vilka verksamheter som är av allmänintresse. Skatteverket föreslår att bestämmelsen får följande lydelse:

”21 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer när gruppen bedriver verksamhet av allmänintresse, om

1. gruppens eller personernas verksamhet i övrigt antingen omfattas av undantag från skatteplikt eller är en sådan verksamhet för vilken de inte är en beskattningsbar person,
2. tjänsterna är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, och
3. ersättningen för tjänsterna motsvarar den personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.”

10 kap. 29 § första stycket 2 a – Undantag inom massmedieområdet

(Förtydligande/ Struktur)

Bestämmelsen anger att från skatteplikt undantas tjänster som tillhandahålls utgivare om tjänsterna avser framställning av vissa publikationer.

Skatteverket konstaterar att bestämmelsen baserar sig på den möjlighet som Sverige fick i samband med anslutningsfördraget till EU att undanta framställning av periodiska publikationer från skatteplikt. Sedan denna bestämmelse infördes har det klarlagts av EU-domstolen att tryckning av en tidning är en leverans av en vara och inte ett tillhandahållande av en tjänst²⁰. Skatteverket uppfattar den föreslagna bestämmelsen på så sätt att en sådan tryckning av en periodisk publikation inte ska omfattas av undantaget från skatteplikt. Det är dock inte tillräckligt att endast i författningskommentaren ange att någon ändring i sak inte är avsedd. Skatteverket föreslår därför att regleringen kompletteras så att den även omfattar tryckning av vara. Detta kan göras genom att bestämmelsen delas upp i två paragrafer enligt följande.

”10 kap. 29 §

Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster som avser införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 22 och 23 §§.

Från skatteplikt undantas även tillhandahållande av tjänster som avser införande av annonser i sådana publikationer som anges i 28 §.

²⁰ C-88/09, *Graphic Procédé*

10 kap. 30 § (ny)

Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster som tillhandahålls en utgivare av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 22 och 23 §§ på uppdrag av denne, om tjänsterna avser

1. framställning av publikationen, varmed förstås mångfaldigandet eller de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet av publikationen, eller
2. distribution av upplagan eller någon annan åtgärd som naturligt hänger samman med framställningen.

Från skatteplikt undantas även tryckning av vara som levereras i samband med sådan framställning som avses i första stycket.”

10 kap. 36 § – Undantag inom området för finansiella tjänster

(Förtydligande)

Bestämmelsen reglerar vilka finansiella tjänster som ska undantas från skatteplikt. Lydelsen av undantaget är densamma som i nuvarande ML.

Skatteverket konstaterar att motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 135.1 b-g) är betydligt mer utförlig i sin beskrivning av vilka slags tjänster som omfattas av undantaget. Trots att utredningen i utredningsdirektivet fått i uppdrag att se över detta undantag från skatteplikt har så inte skett. Bestämmelsen innebär i dag mycket stora tolkningsproblem vilket i många fall leder till domstolsprocesser. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att den svenska bestämmelsen ska tolkas i enlighet med direktivets lydelse. För att klargöra att det även är lagstiftarens intention - att bestämmelsen ska tolkas i enlighet med direktivet - anser Skatteverket att bestämmelsen ska ändras på så sätt att den överensstämmer med direktivets lydelse. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen ska ges samma lydelse som artikel 135.1 b-g i direktivet.

10 kap. 38 § andra stycket – Undantag inom fastighetsområdet

(Regel som bör slopas)

Bestämmelsen reglerar undantaget för fastighetsområdet. Av andra stycket framgår att en tjänst som avser en upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet även ska omfatta underordnade tillhandahållanden när dessa är del av upplåtelsen.

Skatteverket konstaterar att det inte är reglerat någon annanstans i NML hur underordnade tillhandahållanden ska bedömas. Skatteverket menar att det inte heller behövs regleras i 10 kap. 38 §, eftersom det framgår av rättspraxis hur underordnade tillhandahållanden ska bedömas. Av denna anledning anser Skatteverket att regleringen i andra stycket är mer missvisande än till hjälp vid framtida tolkning av NML. Skatteverket föreslår därför att andra stycket i 10 kap. 38 § stryks.

10 kap. 39 § 8-9 – Undantag inom fastighetsområdet

(Förtydligande)

Bestämmelsen i punkten 8 anger att upplåtelse av byggnader eller mark för djur inte omfattas av undantag. I ML finns motsvarande bestämmelse i 3 kap. 3 § första stycket 8, där den i stället lyder ”upplåtelse för djur av byggnader eller mark”. Bestämmelsen i punkten 9 anger att upplåtelse av väg, bro eller tunnel för trafik samt upplåtelse av spåranslagning för järnvägstrafik inte omfattas av undantag. I ML finns motsvarande bestämmelse i 3 kap. 3 §

första stycket 9, där den i stället lyder ”upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.”.

Skatteverket anser att formuleringen i punkten 8 – ”upplåtelse av byggnader eller mark för djur” – ger intrycket att det måste vara fråga om en särskild mark eller byggnad avsedd för djur, d.v.s. mark eller byggnad som är särskilt anpassad för djurhållning. Formuleringen i punkt 9 – ”upplåtelse av väg, bro eller tunnel för trafik...” – ger också intrycket att det måste vara fråga om en särskild väg, bro eller tunnel. Av lagkommentaren framgår att ingen ändring är avsedd och det nämns särskilt att undantaget inte avser särskilda byggnader för djur. Att en sådan förklaring krävs i lagkommentaren tyder på att den i 10 kap. 39 § 8-9 föreslagna ändringen inte innebär ett förtydligande utan skapar en otydlighet. Skatteverket anser att den formulering som finns i ML:s motsvarade bestämmelser är tydligare.

Skatteverket föreslår därför att bestämmelserna i punkterna 8–9 i 10 kap. 39 § formuleras på samma sätt som i ML.

10 kap. 40 § – Undantag för leverans av vissa tillgångar

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att leveranser av andra tillgångar än omsättningstillgångar omfattas av undantaget om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Skatteverket konstaterar att det av författningskommentaren framgår att denna bestämmelse motsvarar 3 kap. 24 § första stycket ML som närmast motsvaras av artikel 136 i mervärdesskattedirektivet. Omfattningen av undantaget skiljer sig dock mellan ML och direktivet. Den svenska bestämmelsen omfattar både varor och tjänster som inte är omsättningstillgångar. Direktivet omfattar inte tjänster men alla slags varor. Slutligen gäller direktivets bestämmelse endast när avdragsrätt inte förelåg vid inköpet och varan därefter enbart använts i en från skatteplikt undantagen verksamhet. Den svenska bestämmelsen omfattar även ”mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången”. Detta saknas i direktivet.

Eftersom artikel 136 är klar, precis och ovillkorlig har Skatteverket ansett att bestämmelsen kan ges direkt effekt om det är till fördel för den enskilde²¹. Det innebär att även omsättningstillgångar i form av varor kan omfattas av undantaget. Skatteverket anser att bestämmelsen ska ändras så att den får den omfattning som direktivet tillåter. Med hänsyn till att Skatteverket i den praktiska tillämpningen tillåtit direkt effekt vad gäller samtliga varor bör en ändring till alla slags varor i praktiken inte innebära någon nämnvärd materiell förändring. Vidare kan ”vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången” tas bort eftersom en sådan situation idag sannolikt hanteras genom jämningsreglerna. Skatteverket föreslår därför följande lydelse.

”Från skatteplikt undantas leveranser av varor, om

1. den beskattningsbara person som levererar varan kan visa att den ingående skatten inte till någon del har varit avdragsgill vid förvärvet av varan eller varans beståndsdelar och att den ingående skatten på förvärvet av varan inte heller har justerats enligt 15 kap. 7 § 2, eller

²¹ Skatteverkets ställningstagande 2018-08-24, dnr 202 179878-18/111.

2. en överföring av varan från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren har medfört uttagsbeskattning enligt 5 kap. 10 §.”

10 kap. 41 § – Undantag för leverans av vissa tillgångar

(Konsekvens av förslaget i 40 §)

Bestämmelsen anger att vid tillämpningen av 10 kap. 40 § anses tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet inte som omsättningstillgångar.

Skatteverket föreslår att bestämmelsen stryks med hänsyn till verkets förslag att samtliga varor ska omfattas av undantaget i 10 kap. 40 §.

10 kap. 42 § – Undantag för leverans av vissa tillgångar

(Konsekvens av förslaget i 40 §)

Bestämmelsen anger att skatteplikt föreligger under vissa förutsättningar vid leverans av tillgångar.

Skatteverket föreslår att ”varor” anges i stället för ”tillgångar” i enlighet med vad som sägs under 10 kap. 40 §.

10 kap. 53 § första stycket – Undantag för unionsinterna förvärv

(Fel hänvisning)

Bestämmelsen reglerar undantag för unionsinterna förvärv och motsvaras av artikel 140 c i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen anger att från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv av varor om förvärvet görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet och som skulle haft rätt till återbetalning enligt bl.a. 14 kap. 7 §. Som Skatteverket tolkar den nya bestämmelsen i 14 kap. 7 § så finns dock ingen rätt till återbetalning i dessa fall, eftersom denna bestämmelse gäller återbetalning av debiterad ingående skatt hänförlig till förvärv från annan beskattningsbar person. Vid unionsinterna förvärv är det förvärvaren själv som ska betala den utgående skatten.

I artikel 140 c i mervärdesskattedirektivet anges att unionisterna förvärv som görs av en utländsk beskattningsbar person ska undantas om återbetalningsrätt föreligger. Artikel 140 c hänvisar dock till artiklarna 170 och 171 som har en annorlunda utformning än artikel 5 i EU-återbetalningsdirektivet, som motsvaras av 14 kap. 7 §.

Detsamma gäller återbetalning till beskattningsbara personer utanför EU som regleras i 14 kap. 35 §.

Skatteverket föreslår därför att hänvisningen i 10 kap. 53 § första stycket till reglerna om återbetalning ska ersättas av/kompletteras med en hänvisning till reglerna om avdragsrätt i 13 kap.

10 kap. 58 § – Import med efterföljande leverans

(Fel hänvisning)

Bestämmelsen anger att import av varor ska undantas om den följs av leverans av varorna som är undantagen från skatteplikt för unionsintern försäljning. Bestämmelsen hänvisar till 47, 48, 49 och 88 §§ som medför att den efterföljande leveransen ska undantas.

Skatteverket anser att hänvisningen ska göras till 46 § i stället för 47, 48 och 49 §§. Av 46 § framgår att leveranser av varor vid unionsintern försäljning kan undantas om villkoren i 47-49 §§ är uppfyllda. Om endast 46 § anges kommer också hänvisningen att göras på samma sätt som för leveranser av varor till beskickningar m.m. (88 §). För sådana leveranser hänvisas endast till 88 § och inte till de paragrafer som anger villkoren. Skatteverket föreslår därför att hänvisningen till 47, 48 och 49 §§ ersätts av 46 §.

10 kap. 59 § – Import med efterföljande leverans

(Fel hänvisning)

Bestämmelsen hänvisar till undantag från skatteplikt enligt 47 eller 50 §.

Skatteverket anser att undantaget från skatteplikt regleras i 46 §. I 47 och 50 §§ anges endast villkor för att undantaget från skatteplikt i 46 § ska tillämpas. Av denna anledning bör hänvisningen inte vara till undantag från skatteplikt enligt 47 eller 50 § utan hänvisningen bör vara till villkoren i dessa bestämmelser. Skatteverket föreslår följande lydelse.

”Om det är sådana leveranser av varor som avses i 47 eller 50 § och leveransen som följer därför undantas från skatteplikt, gäller undantaget...”

11 kap. 4 § 2 – Undantagna tillhandahållande av tjänster, varor i vissa lager

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att vissa tillhandahållande av tjänster är undantagna från skatteplikt.

Skatteverket konstaterar att den föreslagna lagtexten skiljer sig från motsvarande bestämmelse i 9 c kap. 1 § 2 ML genom att ordet ”import” saknas. Det lämnas inte heller någon förklaring till detta i författningskommentaren. I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelse i artikel 159. I den artikeln hänvisas inte till artikel 157.1 a som rör import till skatteupplag. Det bör därför vara korrekt att inte hänvisa till import i NML:s bestämmelse. Skatteverket föreslår att författningskommentaren kompletteras med en förklaring till varför ordet ”import” har tagits bort.

11 kap. 8 § första stycket – Vad mervärdesskatten ska motsvara

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att i det fall varan inte har levererats under den tid den varit placerad på sådant sätt som avses i 4 § ska mervärdesskatten beräknas på ett visst sätt.

Skatteverket konstaterar att formuleringen kan medföra risk för tolkningsproblem vad gäller vilken leverans som avses. Är det leveransen till lagret eller leveranser i lagret? Skatteverkets förslag är att ”varan inte har levererats” formuleras om på följande sätt. ”Den mervärdesskatt som avses i 6 § ska, i de fall det inte har skett någon leverans av varan under den tid den har varit placerad...”

11 kap. 8 § andra stycket – Vad mervärdesskatten ska motsvara

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att i det fall varan har levererats under den tid den varit placerad på sådant sätt som avses i 4 § ska mervärdesskatten beräknas på ett visst sätt.

Skatteverket konstaterar att formuleringen kan medföra risk för tolkningsproblem vad gäller vilken leverans som avses. Är det leveransen till lagret eller leveranser i lagret? Skatteverket föreslår att ”varan har levererats” formuleras om på följande sätt.

”Den mervärdesskatt som avses i 6 § ska, i de fall det har skett en leverans av varan under den tid den har varit placerad...”

13 kap. 11 § första stycket – Avdragsrätt för transaktioner som är undantagna från skatteplikt

(Förtydligande)

Bestämmelsen i första strecksatsen hänvisar till 10 kap. 35 § om ”försäkrings- och återförsäkringstjänster”.

Skatteverket konstaterar att uttrycket ”försäkrings- och återförsäkringstjänster” kan tolkas som att transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och andra förmedlare inte medför avdragsrätt. I förtydligande syfte bör hänvisning i stället göras till ”tjänster inom försäkringsområdet” vilket motsvarar rubriken till 10 kap. 35 § och täcker samtliga transaktioner i den paragrafen.

Bestämmelsen i andra strecksatsen hänvisar till 10 kap. 36 § om ”bank- och finansieringstjänster”.

Skatteverket konstaterar att uttrycket ”bank- och finansieringstjänster” kan tolkas som att det inte omfattar värdepappershandel eller liknande verksamhet. Skatteverket föreslår därför att hänvisningen ändras till ”finansiella tjänster” vilket motsvarar rubriken till 10 kap. 36 § och täcker samtliga transaktioner i den paragrafen, inklusive värdepappershandel.

Skatteverket har också noterat att förslaget i den andra strecksatsen innebär en mer omfattande rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvaltning av vissa investeringsfonder jämfört med motsvarande bestämmelse i ML (10 kap. 11 andra stycket). Skatteverket anser att motsvarande begränsning av avdragsrätten som finns i ML även ska införas i NML.

Genom senare rättspraxis från EU-domstolen²² har dessutom begreppet värdepappersfonder vidgats något i förhållande till den svenska lagtexten. Skatteverket anser därför att begreppet ”därmed jämförlig verksamhet” i 3 kap. 9 § första stycket ML ska tolkas direktivkonformt. Det innebär att även förvaltning av sådana fonder som uppfyller EU-domstolens kriterier för att omfattas av begreppet särskilda investeringsfonder ska omfattas av det svenska undantaget från skatteplikt. Enligt Skatteverkets uppfattning omfattar undantaget alltså inte bara förvaltningen av de fonder som uttryckligen anges i 3 kap 9 § tredje stycket 2. För att begränsningen av avdragsrätten i den föreslagna 13 kap. 11 § första stycket andra strecksatsen ska omfatta förvaltning av samtliga fonder som i den faktiska rättstillämpningen anses som särskilda investeringsfonder bör en hänvisning göras till sådan fondförvaltning som avses 10 kap. 36 § tredje stycket 2 eller liknande verksamhet.

²² Bland annat C-363/05 JP Morgan, C-464/12 ATP PensionService och C-595/13 Fiscale Eenheid X.

Sammanfattningsvis föreslår Skatteverket följande utformning av 13 kap 11 § första stycket.

”En beskattningsbar person får göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till sådana transaktioner som avses i 6 § 1–4 och 8 §, i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med någon av följande bestämmelser i 10 kap.

- 35 § om tjänster inom försäkringsområdet,
- 36 § om finansiella tjänster, utom sådan fondförvaltning som avses i tredje stycket 2 eller liknande verksamhet, eller
- 37 § 1 om leveranser av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel.”

13 kap. 18–27 §§ – Avdragsförbudet

(Förtydligande)

Skatteverket konstaterar att när ett avdragsförbud inte gäller anges i stället att avdrag får göras. Detta görs utan hänvisning till övriga bestämmelser som kan begränsa avdragsrätten. Det leder till tveksamheter om vad som gäller. Det framstår därför som oklart hur de olika preciseringarna och begränsningarna i 13 kap. förhåller sig till varandra. Den otydligheten finns inte i motsvarande bestämmelser i ML, där det i stället anges att avdragsförbudet inte gäller.

Problemet med den valda lagstiftningstekniken när ett avdragsförbud inte är tillämpligt framgår särskilt tydligt i den föreslagna bestämmelsen om avdragsförbudet för stadigvarande bostad (13 kap. 27 §). Enligt Skatteverkets mening medför den föreslagna lydelsen – att avdrag får göras för ingående skatt för utförande av sådana tjänster i 5 kap. 30–32 §§ – en konflikt med 13 kap. 16 § som begränsar avdragsrätten i vissa fall. Att ett avdragsförbud inte är tillämpligt är inte detsamma som att avdrag får göras. Skatteverket anser att det bör tydliggöras att andra bestämmelser som preciserar och begränsar avdragsrätten gäller i dessa fall.

Skatteverket föreslår därför att ”avdrag får dock göras” ersätts med ”avdragsförbudet gäller dock inte”.

13 kap. 22 § – Hyra av personbilar eller motorcyklar

(Förtydligande)

Andra stycket reglerar att avdragsrätten inte påverkas av att personbilen även används privat. I konsekvens med regleringen i 13 kap. 13 § som också gäller privat användning och användning i den ekonomiska verksamheten så borde "den ekonomiska" verksamheten läggas till i andra stycket. Skatteverket föreslår därför att andra stycket ändras enligt följande:

"Första stycket gäller utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i den ekonomiska verksamheten".

13 kap. 23 § – Driftskostnader hänförliga till personbilar

(Förtydligande)

Andra stycket reglerar att avdragsrätten inte påverkas av att personbilen även används privat. I konsekvens med regleringen i 13 kap. 13 § som också gäller privat användning och användning i den ekonomiska verksamheten så borde "den ekonomiska" verksamheten läggas till i andra stycket. Skatteverket föreslår därför att andra stycket ändras enligt följande:

"Första stycket gäller utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i den ekonomiska verksamheten".

13 kap. 30 § första stycket 2 – Uppdelning av den ingående skatten

(Förtydligande)

Skatteverket konstaterar att den föreslagna lydelsen inte motsvarar 8 kap. 14 § första stycket 2 ML. Regleringen i ML är en beloppsmässig bestämning. Storleken (95 %) på omsättningen som medför skattskyldighet förhållande till den totala omsättningen. Den föreslagna regleringen är i stället en antalsbestämning. Ett visst antal (95 %) transaktioner av det totala antalet transaktioner i verksamheten ska medföra avdragsrätt. Någon ändring förefaller dock inte vara avsedd, varför bestämmelsen bör formuleras om så att den blir en beloppsmässig bestämning. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen ändras så att den lyder:

"2. skatten för förvärvet eller importen inte överstiger 1 000 kronor och ersättningen för transaktionerna som medför avdragsrätt uppgår till mer än 95 procent av ersättningen i verksamheten.

14 kap. 2 § – Bestämmelser om återbetalning i andra kapitel

(Förtydligande)

I bestämmelsen hänvisas till 19 och 22 kap. som också innehåller bestämmelser om återbetalning.

Skatteverket föreslår i förtydligande syfte att hänvisningarna görs till de paragrafer i respektive kapitel som behandlar återbetalning. Skatteverkets förslag är därför att hänvisningarna i 14 kap. 2 § görs till 19 kap. 8 § och 22 kap. 62-72 §§.

14 kap. 12 § – Ansökan om återbetalning till beskattningsbara personer i andra EU-länder

(Förtydligande)

Bestämmelsen i 12 kap. 1 § ML anger att alla beslut enligt den lagen meddelas av Skatteverket, vilket inkluderar att besluten fattas av verket. I betänkandets förslag till ny mervärdesskattelag saknas motsvarande bestämmelse, vilket förklaras med att sådant stadgande är obehövligt eftersom det framgår av föreslagna bestämmelser som rör beslut att dessa fattas av Skatteverket. Följaktligen anges i en beslutsbestämmelse att det är Skatteverket som ska eller får besluta, i de flesta fall.

Skatteverket konstaterar dock att en sådan passus saknas i bestämmelsen i 14 kap. 12 § om ansökan om återbetalning till beskattningsbara personer i andra EU-länder. Det är först vid en läsning ihop med 14 kap. 13, 18 och 21 §§ som det bekräftas att Skatteverket inte enbart är mottagare av ansökan om återbetalning. Skatteverket anser att det i 14 kap. 12 § bör tydliggöras att en sådan ansökan hos Skatteverket även ska beslutas av verket.

14 kap. 32 och 39 §§ – Ansökan om återbetalning till beskattningsbara personer utanför EU

(Förtydligande)

Bestämmelsen i 12 kap. 1 § ML anger att alla beslut enligt den lagen meddelas av Skatteverket, vilket inkluderar att besluten fattas av verket. I betänkandets förslag till ny mervärdesskattelag saknas motsvarande bestämmelse, vilket förklaras med att sådant

stadgande är obehövligt eftersom det framgår av föreslagna bestämmelser som rör beslut att dessa fattas av Skatteverket. Följaktligen anges i en beslutsbestämmelse att det är Skatteverket som ska eller får besluta, i de flesta fall.

Skatteverket konstaterar dock att en sådan passus saknas i bestämmelsen i 14 kap. 32 och 39 §§ om ansökan om återbetalning till beskattningsbara personer utanför EU. Det är först vid en läsning ihop med 14 kap. 40 och 45 §§ som det bekräftas att Skatteverket inte enbart är mottagare av ansökan om återbetalning. Skatteverket anser att det i 14 kap. 32 och 39 §§ bör tydliggöras att en sådan ansökan hos Skatteverket även ska beslutas av verket.

14 kap. 39 § första stycket – Hur ansökan ska göras

(Teknikneutralt)

I bestämmelsen anges att ansökan ska göras på blankett som tillhandahålls Skatteverket.

Skatteverket anser att det är viktigt att bestämmelsen ger utrymme för en utveckling mot ett elektroniskt ansökningsförfarande. Verket föreslår därför att bestämmelsen görs teknikneutral genom att ordet ”blankett” ersätts med ”ett fastställt formulär”.

14 kap. 59-65 §§ – Ansökan om återbetalning till hjälporganisationer m.fl.

(Förtydligande)

Bestämmelsen i 12 kap. 1 § ML anger att alla beslut enligt den lagen meddelas av Skatteverket, vilket inkluderar att besluten fattas av verket. I betänkandets förslag till ny mervärdesskattelag saknas motsvarande bestämmelse, vilket förklaras med att sådant stadgande är obehövligt eftersom det framgår av föreslagna bestämmelser som rör beslut att dessa fattas av Skatteverket. Följaktligen anges i en beslutsbestämmelse att det är Skatteverket som ska eller får besluta, i de flesta fall.

Skatteverket konstaterar dock att en sådan passus saknas i bestämmelserna om hjälporganisationers m.fl. ansökningar om återbetalningar (14 kap. 59-65 §§). Det framgår inte heller av förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. (inklusive nu föreslagna ändringar i den förordningen), att det är Skatteverket som är beslutsmyndigheten. Indirekt kan man dra den slutsatsen av bestämmelsen i 2 § i nämnda förordning genom att det anges att ansökan enligt 14 kap. 59–61 och 63 §§ ska skickas till Skatteverket. Det framstår dock inte klart och kan därför väcka tvivel. Det är först vid en läsning av den särskilda forumregeln i 24 kap. 3 § 4, som det bekräftas att Skatteverket inte enbart är mottagare av ansökningar i nämnda situationer. Skatteverket anser därför att det i 14 kap. 59-65 §§ bör tydliggöras att en sådan ansökan till Skatteverket även ska beslutas av verket.

15 kap. 7 § – I vilka fall avdrag ska justeras

(Komplettering av hänvisning)

I den inledande meningen anges att om inte annat följer av 9 § eller 21–27 §§ ska avdrag för ingående skatt justeras i vissa angivna fall. Bestämmelsen motsvarar 8 a kap. 4 § första stycket ML och där hänvisas det även till 11 § ML. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen i 15 kap. 7 § kompletteras med en hänvisning till 20 §. Hänvisningen skulle då lyda: ”om inte annat följer av 9 § eller 20–27 §§”.

15 kap. 25 § första stycket 2 – Fastighetsägare som försätts i konkurs*(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att ett konkursbo får överta konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt om bl.a. ”verksamheten består helt eller delvis av beskattade transaktioner inom landet”.

Skatteverket anser att formuleringen ”transaktioner inom landet” skapar en oklarhet kring vilka beskattade transaktioner som avses och vilka som exkluderas. Det skulle t.ex. innebära att rättigheten och skyldigheten att justera inte kan övertas av konkursboet om verksamheten enbart består av rådgivningstjänster till beskattningsbara personer i andra EU-länder²³. Bestämmelsen bör därför ändras så att det tydligare framgår vilken ekonomisk verksamhet som avses. Skatteverket föreslår därför att formuleringen ”inom landet” tas bort.

17 kap. 9 § 2 – Faktureringskyldighet, huvudregler*(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att en beskattningsbar person även ska se till att faktura utfärdas vid leverans av varor enligt 6 kap. 7, 8, 9, 10 eller 11 § till en förvärvare i Sverige.

Skatteverket konstaterar att bestämmelsen enligt författningskommentaren ska motsvara 11 kap. 1 § andra stycket andra strecksatsen ML och artikel 220.1 2 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i 17 kap. 9 § 2 överensstämmer dock inte med artikel 220.1 2 i dess lydelse efter en rättelse²⁴. Genom den rättelsen kom hänvisningen till artikel 33 att ersättas av en hänvisning till artikel 33 a i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär en begränsning av faktureringskyldigheten. Skatteverket föreslår därför att 17 kap. 9 § 2 ändras enligt följande.

”2. Leverans av varor enligt 6 kap. 7 § första stycket till en förvärvare i Sverige.”

17 kap. 24 § 1 – Förenklad faktura*(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att förenklad faktura inte får utfärdas för leverans av varor som avses i 6 kap. 7–11 §§ eller 10 kap. 46 §.

Skatteverket konstaterar att bestämmelsen enligt författningskommentaren ska motsvara 11 kap. 9 § andra stycket ML och artikel 220a.2 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i 17 kap. 24 § 1 överensstämmer dock inte med det artikel 220a.2 avser att reglera, att en förenklad faktura inte får utfärdas i det fall det enligt artikel 220.1 2 i dess lydelse efter en rättelse²⁵ finns en skyldighet att utfärda en faktura. Bestämmelsen i 17 kap. 24 § 1 ska därför begränsas så att den gäller endast i det fall det finns en skyldighet att utfärda en faktura enligt 17 kap. 9 § 2, d.v.s. vid leverans av varor enligt 6 kap. 7 § första stycket. Skatteverket föreslår därför att 17 kap. 24 § 1 ändras enligt följande.

”2. Leverans av varor enligt 6 kap. 7 § första stycket till en förvärvare i Sverige, och”.

²³ jfr 6 kap. 3, 32 och 33 §§ NML.

²⁴ EUT L 245, 25.9.2019, s. 9

²⁵ EUT L 245, 25.9.2019, s. 9

20 kap. 9 § – Antikviteter*(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att med antikviteter avses varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

Skatteverket konstaterar att bestämmelsen saknar, till skillnad från del C i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet, en hänvisning till KN-nummer. För att bestämmelsen ska vara konsekvent i förhållande till 20 kap. 7 och 8 §§ samt för att den ska överensstämma med mervärdesskattedirektivets del C bilaga IX föreslår Skatteverket att den ges följande lydelse.

”Med antikviteter avses varor som inte är konstverk eller samlarföremål och som är mer än 100 år gamla, enligt KN-nr 9706 00 00.”

20 kap. 10 § första stycket – Beskattningsbar återförsäljare*(Anpassning till direktivet)*

Bestämmelsen anger att med beskattningsbar återförsäljare avses en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Skatteverket konstaterar att det av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 311.1 femte ledet) anges ”...inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar...” Uttrycket ”för sin rörelse använder” har inte någon motsvarighet i den föreslagna bestämmelsen. Skatteverket föreslår därför att ”för sin rörelse använder” förs in i bestämmelsen.

21 kap. 7 och 8 §§ – Frivillig beskattning*(Förtydligande)*

Bestämmelserna anger att en beskattningsbar person har rätt att välja frivillig beskattning under vissa förutsättningar.

Skatteverket konstaterar att det endast är leverantören, d.v.s. säljaren, som har en sådan valmöjlighet. Undantaget från skatteplikt i 21 kap. 5 och 6 §§ omfattar även importer och unionsinterna förvärv vilket innebär att det är köparen, i stället för säljaren, som ska hantera beskattningen. För att inte skapa missförstånd föreslår Skatteverket att det klargörs i 21 kap. 7 och 8 §§ att det endast är leverantören, d.v.s. säljaren, som kan välja frivillig beskattning. Paragraferna skulle kunna inledas med ”En säljare har...” i stället för ”En beskattningsbar person har...”.

21 kap. 10 § 2 – Betalningsskyldighet vid frivillig beskattning*(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att förvärvaren är betalningsskyldig om både leverantören och förvärvaren är beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här.

Skatteverket konstaterar att leveranser till andra EU-länder också kan omfattas av frivillig beskattning²⁶. Förvärvaren av varan är dock inte betalningsskyldig i sådana fall eftersom det

²⁶ 21 kap. 7 och 8 §§

unionsinterna förvärvet är undantaget från skatteplikt²⁷. Detta gäller oberoende av om säljaren valt frivillig beskattning eller inte. Skatteverket föreslår därför att beskattningskonsekvenserna för förvärvaren vid leveranser mellan EU-länder klargörs i avsnitt 14 eller i författningskommentarerna.

22 kap. 11 § första stycket 3 – Identifieringsbeslut enligt unionsordningen vid distansförsäljning av varor

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att identifieringsbeslut ska fattas om leveranserna av varorna ska beskattas i ett annat EU-land.

Skatteverket anser att bestämmelsen inte överensstämmer med artiklarna 369a och 369b i mervärdesskattedirektivet. Av direktivets bestämmelser följer bland annat att en beskattningsbar person som bara har en enda etablering inom EU i form av ett säte i Sverige och som genomför unionsintern distansförsäljning från ett annat EU-land till Sverige som ska beskattas i Sverige, ska kunna få ett identifieringsbeslut i Sverige²⁸. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen ändras enligt följande.

”3. Leveranserna av varorna ska beskattas i Sverige eller annat EU-land.”

Även författningskommentaren bör ses över eftersom bestämmelsen jämförs med motsvarande bestämmelse i 4 c § 3 lagen om särskilda ordningar i prop. 2019/20:122 som har motsvarande bristande överensstämmelse med direktivet.

22 kap. 32 § – Betalningsskyldighet för mervärdesskattegrupp i annat EU-land

(Anpassning till direktivet)

Bestämmelsen anger att en grupp av personer i ett annat EU-land som anses som en enda beskattningsbar person levererar varor eller tillhandahåller tjänster som ska redovisas enligt de särskilda ordningarna i artiklarna 369a-369c är gruppen betalningsskyldig.

Skatteverket anser att bestämmelsen kan uppfattas som att en sådan mervärdesskattegrupp endast kan vara betalningsskyldig om redovisningen ska ske enligt de angivna artiklarna. En sådan grupp kan dock bli betalningsskyldig även i andra fall. Med tanke på att en sådan grupp anses vara en beskattningsbar person följer det av bestämmelserna i 16 kap. i vilka fall en sådan person är betalningsskyldig. Några särskilda bestämmelser behövs alltså inte. Om det trots det skulle finnas behov av att förtydliga lagstiftningen anser Skatteverket att en generell bestämmelse om betalningsskyldighet för mervärdesskattegrupp i annat EU-land kan införas i 16 kap.

22 kap. 44 § första stycket – Ändring av tidigare redovisad skatt

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger i sista meningen att "en sådan ändring får tas med i en senare deklaration...". Motsvarande lydelse används också i 13 kap. 24 a § ML i dess lydelse enligt prop. 2019/20:122. Bestämmelsen ska motsvara artiklarna 365 andra stycket, 369g.4 och 369t.2 i mervärdesskattedirektivet. I direktivet anges att ändringen ska tas med, vilket innebär att bestämmelsen är tvingande: Det i NML valda ordet ”får” ger däremot intryck av

²⁷ 10 kap. 52 § jämförd med 21 kap. 5 §

²⁸ Jämför fråga 15 i avsnitt 3.3. i de förklarande anmärkningarna om e-handelsregler, som publicerades i september 2020.

att bestämmelsen är frivillig. Skatteverket anser att det därför bör förtydligas att bestämmelsen i NML är tvingande. Ett förtydligande kan ske genom att ordet "får" ersätts med "ska" åtminstone i första ledet av sista meningen.

22 kap. 73 § – Omprövning av beslut om återbetalning

(Förtydligande)

Bestämmelsen anger att omprövningsbestämmelserna i SFL ska tillämpas vid omprövning av beslut om återbetalning enligt 22 kap. 68 §, d.v.s. en ansökan om återbetalning av svensk mervärdesskatt som görs via e-portalen i annat EU-land. Skatteverket konstaterar att bestämmelsen även bör omfatta beslut om återbetalning enligt 22 kap. 72 § andra stycket, d.v.s. en ansökan om återbetalning av svensk mervärdesskatt som görs via e-portalen i Sverige.

Övergångsbestämmelserna punkten 13 andra strecksatsen

(Förtydligande)

I bestämmelsen hänvisas till 1 kap. 10 § och 8 a § mervärdesskattelagen. Skatteverket konstaterar att hänvisningen i stället ska göras till "1 kap. 11 § och 8 a kap. mervärdesskattelagen".

Övergångsbestämmelse som saknas

(Förtydligande)

Skatteverket konstaterar att det inte finns någon särskild övergångsbestämmelse som avser faktureringsbestämmelserna i NML. Det kan då uppkomma oklarhet om faktureringsreglerna i 17 kap. ska tillämpas från och med ikraftträdandet enligt punkten 1 eller enligt punkten 3. Enligt punkten 3 blir tillämpningen av 17 kap. beroende av om den mervärdesskatt som fakturan avser hänför sig till tid före eller efter ikraftträdandet.

Skatteverket anser att det bör förtydligas från och med vilken tidpunkt faktureringsbestämmelserna i 17 kap. ska tillämpas. Ett förslag kan vara att bestämmelserna i 17 kap. ska tillämpas på fakturor som utfärdas från och med ikraftträdandet. En sådan regel bör vara enkel att tillämpa för den som ska tillämpa faktureringsreglerna.

2.2 Förslag till ny mervärdesskatteförordning (NMF)

3 § – Blanketter och andra handlingar

(Teknikneutral)

I bestämmelsen anges att Skatteverket fastställer formulär till blanketter och andra handlingar som behövs för tillämpningen av mervärdesskattelagen.

Skatteverket anser att det är viktigt att bestämmelsen ger utrymme för en utveckling mot ett elektroniskt förfarande. Verket föreslår därför att bestämmelsen görs teknikneutral genom att "till blanketter och andra handlingar" tas bort.

Genom en sådan justering kommer 3 § även att omfatta bestämmelsen i 3 a § förordningen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (2011:1245), som anger att Skatteverket fastställer formulär för ansökan om identifieringsbeslut, en bestämmelse som inte synes ha införts i NMF.

22 § 1 – Ansökans innehåll*(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att ytterligare uppgifter ska lämnas om det är fråga om begränsningar av avdragsrätten. Den bestämmelsen motsvarar 19 kap. 4 § ML. Av bestämmelsen i 23 §, som motsvarar 8 § MF, framgår att sökanden ska lämna de uppgifter som avses i 22 § genom att använda vissa koder bl.a. 10.13. Den koden avser varor och tjänster som förvärvats av en researrangör och som kommer resenären direkt till godo.

Skatteverket konstaterar att det i 22 § 1 saknas en hänvisning till den regel som begränsar avdragsrätten för ingående skatt vid tillhandahållande av resetjänster. Skatteverket föreslår därför att 22 § 1 kompletteras med en hänvisning till 19 kap. 8 § NML. En sådan hänvisning kan placeras som en ny strecksats och lyda

”- 19 kap. 8 § om tillhandahållande av resetjänster”.

28 § 2-5 – Handlingar som ska bifogas en ansökan*(Teknikneutral)*

Bestämmelsen anger vilka handlingar som ska bifogas ansökan om återbetalning till beskattningsbara personer utanför EU. Av bestämmelsen framgår bl.a. att fakturan ska bifogas i original.

Dagens ansökan om återbetalning är pappersbaserad, vilket betyder att en ansökan kan bestå av tusentals bilagor. Skatteverket anser att det är viktigt att bestämmelsen ger utrymme för en utveckling mot ett elektroniskt ansökningsförfarande.

Skatteverket föreslår därför att kravet på att handlingar ska insändas i original slopas, men att verket vid behov får begära originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet. En sådan bestämmelse kan ges samma formulering som bestämmelsen i 14 kap. 19 § NML.

2.3 Förslag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)**16 kap. 16 § första stycket – Kostnadsavdrag***(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att sådan ingående skatt som medför rätt till avdrag enligt 13 kap. NML eller återbetalning enligt 14 kap. NML inte får dras av såsom kostnadsavdrag vid inkomstbeskattningen.

Skatteverket konstaterar att det även finns bestämmelser om avdragsrätt för ingående skatt i 21 kap. NML. En avdragsrätt för ingående skatt som genom den föreslagna lydelsen även kommer att ge rätt till kostnadsavdrag. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen i 16 kap. 16 § första stycket inkomstskattelagen kompletteras med en hänvisning till 21 kap. NML. Bestämmelsen skulle då kunna lyda:

”Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000) som medför rätt till avdrag enligt 13 kap. eller 21 kap. eller återbetalning enligt 14 kap. nämnda lag får inte dras av.

2.4 Förslag om ändring i förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

4 a § andra stycket – Intyg om befrielse från mervärdesskatt och punktskatt *(Förtydligande)*

Bestämmelsen anger att ett intyg ska utfärdas vid förvärv av motorfordon från ett annat EU-land om motsvarande förvärv här i landet skulle kunna ske skattefritt.

Skatteverket konstaterar att bestämmelsen endast hänvisar till 10 kap. 81 § NML, d.v.s. en bestämmelse som motsvarar 3 kap. 26 a § första stycket ML. I den gällande lydelsen av 4 a § andra stycket hänvisas dock till hela 3 kap. 26 a § ML. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen i 4 a § andra stycket kompletteras så att den även hänvisar till den bestämmelse som motsvarar 3 kap. 26 a § andra stycket ML, d.v.s. 10 kap. 82 § NML.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverkets kostnader av engångskaraktär beräknas till totalt 9 500 000 kronor och inbegriper kostnader för uppdatering av verksamhetssystem, informationsmaterial och utbildningar samt kostnader för rättslig styrning och stöd. Den årliga kostnaden för förvaltning av verksamhetssystemen beräknas till 735 000 kronor.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Bodil Persson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Eva Mårtensson, sektionscheferna Monica Lerup och Robert Grossi samt rättsliga experten Ann-Sofi Pallasdies.

Katrin Westling Palm