

Finansdepartementet  
103 33 Stockholm  
*fi.remissvar@regeringskansliet.se*

## Remissvar avseende betänkandet En ny mervärdesskattelag (Fi2020/02542/S2)

Förvaltningsrätten välkomnar förslaget till ny mervärdesskattelag. Den anpassning som nu föreslås i förhållande till strukturen och språket i mervärdesskattedirektivet är viktig ur ett domstolsperspektiv. Förslaget till ny mervärdesskattelag framstår som väl genomarbetat. Utifrån de aspekter som domstolen har att ta beakta så har emellertid förvaltningsrätten följande kommentarer.

### Omfattningen

När det gäller bestämmelserna om undantag från skatteplikt har utredning endast föreslagit mindre anpassningar trots att vissa av dessa bestämmelser särskilt har pekats ut i direktiven såsom avvikande från direktivet. Utredningen har därvid hänvisat till tidsbrist. Förvaltningsrätten konstaterar att det är olyckligt att utredningen inte kunnat göra en mer övergripande anpassning i dessa delar. Bestämmelserna tillämpas ofta och det är inte ovanligt att det uppstår gränsdragningsproblem. Den bristande överensstämmelsen med direktivet kan då försvåra en direktivkonform tolkning.

### Strukturen

I och med den ändrade strukturen är förslaget till ny mervärdesskattelag lättare att hitta i och också mer lättömläst rent språkligt än nu gällande mervärdesskattelag. Dock kan valet att lägga ut bestämmelserna om reducerad skattesats i separata lagrum jämfört med nu gällande lösning i punktform i en och samma bestämmelse leda till problem längre fram. Detta då det görs tämligen frekventa ändringar i just bestämmelserna om skattesats. Risken finns därmed att den nya lagen ganska snabbt kommer att behöva innehålla a, b och c-paragrafer, vilket vore olyckligt av läsbarhetsskäl.

Detta skulle kunna undvikas om de olika lågskattesatserna tas in i varsitt lagrum och de omsättningar som därvid omfattas räknas upp i punktform.

### Särskilt rörande vissa lagrum

#### *2 kap. 25 §*

I författningskommentaren till bestämmelsen (del 2, s. 517) anges att det hänvisas till 7 kap. om beskattningsgrundande händelse och redovisning. Någon sådan hänvisning finns emellertid inte i bestämmelsen. Denna oklarhet bör åtgärdas.

#### *4 kap. 13 §*

Möjligen kan första meningen kortas ner något enligt följande. Skatteverket ska besluta om gruppregistrering, ändring eller avregistrering om berörda etc.

#### *5 kap. 3 §*

I bestämmelsen anges att den motsvarar artikel 14 i mervärdesskattedirektivet. Av denna artikel framgår att även överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning ska anses som leverans av vara. Någon kommentar har emellertid inte lämnats till varför denna del av artikel 14 inte tagits med i bestämmelsen.

#### *5 kap. 23 §*

Bestämmelsen är något svårläst. Möjligen kan ”inom ramen för” ersättas med ”i” för att lätta upp språket något och göra den mer lättläst. Någon språklig skillnad mellan dessa uttryck är svår att se, varför justeringen sannolikt inte skulle innebära problem vid en direktivkonform tolkning av bestämmelsen. Vidare kan ”inköpts” gärna ersättas med ”köpts in”.

#### *6 kap. 15 §*

Bisatsen gör meningen svårläst. Möjligen blir meningen mer lättläst om den i stället utformas enligt följande.

Med mellanhand avses en leverantör i kedjan som är någon annan än den första leverantören och som sänder eller transporterar varan eller låter sända eller transportera varan.

*7 kap. 11 §*

Första meningen i bestämmelsen är svårläst. Möjligen kan andra satsen kortas ner enligt följande; ”inträffar den beskattningsgrundande händelsen för leveransen när betalningen har godkänts”.

*8 kap 3 §*

I bestämmelsen används uttrycket ”bidrag”, vilket är samma uttryck som används i motsvarande bestämmelse i 7 kap 3 c § första stycket ML. I motsvarande bestämmelse i direktivet används i stället uttrycket ”subventioner”. Subvention har möjligen en något snävare betydelse än bidrag. Möjligen bör övervägas om det är lämpligare att använda uttrycket subvention.

*9 kap. 14 §*

Bestämmelsen har endast genomgått redaktionella och språkliga ändringar i förhållande till dess nuvarande utformning i 7 kap. 1 § tredje stycket 6 och 8 ML. När det gäller punkten 8 i denna bestämmelse har Högsta förvaltningsdomstolen konstaterat att den är formulerad på ett sätt som påtagligt avviker från direktivet, vilket kan medföra att det inte alltid är möjligt att tolka den EU-konformt, jfr mervärdesskattedirektivet bilaga III p. 7 (HFD 2019 ref. 44). Med hänsyn till utredningens målsättning – att lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med direktivet – bör även denna bestämmelse ses över. Bestämmelsen riskerar i sin gällande och föreslagna lydelse att leda till oförutsebarhet vid tillämpningen. Detta gagnar inte de beskattningsbara personer som kan behöva tillämpa den.

*10 kap. 7 §*

Uttrycket barnsbörd framstår som föråldrat och bör bytas ut mot mödra- och förlossningsvård.

*10 kap. 9 §*

I andra stycket anges att undantaget enligt första stycket i bestämmelsen gäller under förutsättning att tillhandahållandet eller leveransen görs ”som ett led” i tillhandahållandet av sjukvården eller tandvården. Motsvarande bestämmelse i direktivet har en något annorlunda skrivning; transaktioner ”nära knutna till” dessa (artikel 132.1 b). Det kan inte uteslutas att skillnaden i utformning får betydelse vid en tolkning av bestämmelsens innebörd, varför det vore lämpligt med en närmare anpassning till direktivet.

*10 kap. 11 §*

Enligt bestämmelsen undantas leveranser av dentaltekniska produkter och tillhandahållanden av tjänster som avser sådana produkter, när produkten levereras eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker.

Bestämmelsen har sin motsvarighet i 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen i ML. Någon substantiell ändring har inte gjorts. Motsvarande reglering i direktivet finns i artikel 132.1 e. Där anges bl.a. att leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker undantas från skatteplikt.

HFD har i avgörandet 2015 ref. 34 konstaterat att uttrycket ”dentaltekniska produkter” måste anses kunna omfatta något mer än vad som ryms i direktivets undantagsregel. Det är förvaltningsrättens uppfattning att bestämmelsen sålunda kräver ytterligare anpassning för att den ska anses stå i överensstämmelse med regleringen i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. Det förhållandet att HFD i det aktuella avgörandet tillämpade direktivkonform tolkning och bedömde att en apnéskena inte kunde anses utgöra en dentalteknisk produkt utgör enligt domstolens mening inte skäl att avstå från ytterligare anpassning av bestämmelsen till direktivet.

*10 kap. 26 §*

I stället för ”utkommer” bör det modernare ”kommer ut” användas.

*10 kap. 29 §*

I första stycket punkten 2 a) används ordet ”förstås”. Lämpligen kan i stället ordet ”avses” användas.

*10 kap. 31 §*

I stället för ordet ”bereds” bör det modernare ”ges” användas.

Förvaltningsrätten noterar vidare att texten i artikel 132.1 m, som är direktivets motsvarighet till aktuell bestämmelse, är något annorlunda utformad. Sålunda framgår av artikeln att det förutsätts att tillhandahållandet sker till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Detta led i artikeln har ingen motsvarighet i ML – varken i nu gällande lag eller i utredningens förslag. Utredningen har inte kommenterat frågan i författningskommentaren. Enligt förvaltningsrättens mening kan det inte uteslutas att direktivets lydelse är snävare än (gällande och) föreslagen lydelse i ML. Förvaltningsrätten föreslår därför att bestämmelsen omarbetas så att tillhandahållande förutsätts ske till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning för att säkerställa en tillämpning i enlighet med direktivet.

10 kap. 36 §

Någon närmare anpassning till direktivets motsvarighet, artikel 135.1 b–g, har inte gjorts. Detta är olyckligt eftersom tjänsterna i fråga blir allt vanligare och ofta medför gränsdragningsproblem. Det finns omfattande praxis från EU-domstolen beträffande denna typ av tjänster och en närmare anpassning av direktivet underlättar för domstolarna att göra den direktivkonforma tolkning som behövs.

13 kap. 8 §

I punkten 5 föreslår förvaltningsrätten bestämmelsen gör mer lättläst i första ledet genom följande språkliga justeringar:

”i sin byggnadsrörelse *har* tillfört en egen fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt *sådana* tjänster som uttagsbeskattas med stöd av 5 kap. 30 §,”

13 kap. 29 §

Bestämmelsen har endast genomgått redaktionella förändringar i den del som den reglerar avdragsrätten för blandade förvärv i verksamhet inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den motsvaras i dessa delar av 8 kap. 13 § ML. Denna bestämmelse är således utformad på ett något annorlunda sätt än motsvarande artiklar i direktivet som är mer utförliga (jfr HFD 2014 ref. 18 I).

Sålunda är utgångspunkten enligt direktivet att avdragsrättens omfattning i första hand ska bestämmas genom en proportionering med ledning av den sammanlagda omsättning per år avseende transaktioner som medför respektive inte medför rätt till avdrag. Endast om andra, alternativa, beräkningsmetoder ger ett mer rättvisande resultat får dessa användas (se bl.a. mål CIT, C-661/18, p 36 f). Detta återspeglas inte i bestämmelsen. Förvaltningsrätten är av uppfattningen att bestämmelsen bör ges en utformning som ligger närmare direktivet för att möjliggöra en tillämpning som överensstämmer med EU-rätten.

14 kap. 70 §

När det gäller första stycket 2 kan det möjligen vara missledande att hänvisa till beslut *om vidarebefordran av* en ansökan om återbetalning --- enligt 58 § andra stycket. Detta då 58 § andra stycket anger i vilka fall Skatteverket ska besluta att *inte* vidarebefordra en ansökan. Bestämmelsen kan lämpligen utformas enligt följande.

Bestämmelserna i 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) gäller vid omprövning av Skatteverkets beslut

1. om återbetalning av ingående skatt --- 12 § första stycket, och

2. enligt 58 § andra stycket att inte vidarebefordra en ansökan om återbetalning av ingående skatt riktad till ett annat EU-land.

*22 kap. 37 §*

Enligt författningskommentaren har avsikten varit att ersätta det tidigare uttrycket ”rättelse” mot ”ändring”. Detta har dock inte gjorts helt konsekvent. Sålunda används uttrycket rättelse i andra stycket, sist i meningen. Uttrycket rättelse bör därför bytas ut mot ändring även där.

Lennart Furufors

lagman

Cecilia Nermark Torgils (föredragande)

rådman