

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2022-04-08

Närvarande: F.d. justitierådet Karin Almgren samt justitieråden Mahmut Baran och Malin Bonthron

Ny mervärdesskattelag

Enligt en lagrådsremiss den 17 februari 2022 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. mervärdesskattelag,
2. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.,
3. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
4. lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund,
5. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),

6. lag om ändring i tullagen (2016:253).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Lars Mattisson och rättssakkunnige Johan Magnander.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Förslaget till mervärdesskattelag

Inledning

I lagrådsremissen föreslås en ny mervärdesskattelag som ska ersätta nuvarande mervärdesskattelag (1994:200). I den nya lagen infogas bestämmelserna i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster (LSO). Några bestämmelser om mervärdesskatt har också överförts från lagen om frihet från skatt vid import, m.m.

Nuvarande mervärdesskattelag har över tid blivit alltmer överskådlig. Dess systematik och begreppsanvändning skiljer sig från mervärdesskattedirektivet vilket har inneburit problem vid genomförandet av direktivändringar i mervärdesskattelagen och också bidragit till osäkerhet om vad som är gällande rätt. Lagens bristande struktur och de långa paragraferna har gjort den mycket komplex och svåröverskådlig. Implementeringen av direktivändringar har efter hand förvärrat problemen. Det är alltså hög tid att råda bot på lagens tillkortakommanden. Förslagen har också över lag välkomnats av remissinstanserna.

Anpassning till mervärdesskattedirektivet

Lagen har anpassats till mervärdesskattedirektivet vad gäller begrepp, struktur och systematik. Den nya lagens kapitelindelning följer i huvudsak mervärdesskattedirektivets indelning i avdelningar.

Detta underlättar sannolikt för den som är insatt i mervärdesskatte-direktivet att orientera sig i den nya lagen och hitta motsvarigheter till bestämmelserna i artiklarna och vice versa. Anpassningen av lagens begrepp till dem som används i mervärdesskattedirektivet innebär också fördelar vid tolkningen av EU-domstolens domar. Lagstiftningen framstår dock fortfarande som mycket komplicerad, vilket kanske är oundvikligt mot bakgrund av den materia som behandlas.

Författningsteknisk översyn

Det är fråga om en författningsteknisk översyn. Så långt det har varit möjligt har materiella förändringar undvikits. Lagrådets arbete har till viss del gått ut på att kontrollera att de nya begreppen och omstruktureringen av bestämmelser inte inneburit ofrivilliga författningsändringar.

De ofta mycket långa paragraferna i nuvarande lag har delats upp på flera paragrafer. Lagtexten har på så sätt blivit överskådligare. En innehållsförteckning i början av lagen och ett stort antal rubriker, också till enskilda paragrafer, bidrar också till överskådligheten. Ett kapitel där begrepp som används på flera ställen i lagen definieras innebär också en klar förbättring. Direktiv och förordningar som det ofta hänvisas till har fått kortformer. På så sätt har man kunnat undvika att belasta lagtexten med de långa formella rubrikerna till de olika rättsakterna.

Ett av de begrepp som har införts i den nya lagen är beskattningsbara transaktioner. Bestämmelserna i 5 kap., som reglerar beskattningsbara transaktioner har, i likhet med mervärdesskatte-direktivet, utformats på ett landsneutralt sätt, dvs. bestämmelserna reglerar inte i vilken medlemsstat en leverans av en vara eller ett tillhandhållande av en tjänst ska anses utföras. För att veta om ett unionsinternt förvärv utgör ett unionsinternt förvärv i Sverige måste

man också läsa i 6 kap. som reglerar platsen för beskattningsbara transaktioner. Detta kan framstå som onödigt krångligt. Mot bakgrund av de fördelar det innebär med en enhetlig reglering av de båda kapitlen och en struktur som följer mervärdesskattedirektivet har Lagrådet trots allt inte några invändningar mot den valda lösningen.

Författningskommentarerna

Författningskommentarerna saknar nästan undantagslöst den korta sammanfattning av innehållet i respektive paragraf som vanligtvis brukar inleda en kommentar. En sådan inledning ger en läsare en snabb bild av innehållet i paragrafen. Lagrådet rekommenderar att författningskommentarerna kompletteras med sådana inledningar.

Mervärdeskattelagen behandlar en komplex materia. Förståelsen av enskilda bestämmelser kräver ofta ingående kunskaper om systemet i sin helhet. I några författningskommentarer förklaras innebörden av den aktuella bestämmelsen med praktiska exempel på tillämpningen. Sådana exempel underlättar i hög grad förståelsen av reglerna. Fler kommentarer bör om möjligt kompletteras med sådana exempel.

I författningskommentarerna anges ofta, men inte alltid, den artikel i direktivet som en paragraf motsvarar (se t.ex. 2 kap. 12 §, 6 kap. 40–42 §§ och 7 kap. 7 §). Artiklarna, som ofta är mer utförliga än lagreglerna, kan vara ett hjälpmedel vid tolkningen av bestämmelserna i lagen. Enligt Lagrådets mening bör därför kommentarerna kompletteras med hänvisningar till direktivet i de fall sådana saknas.

Materiella förändringar

Utgångspunkten i remissen har varit att undvika stora materiella förändringar. Lagrådet noterar att detta inneburit att bestämmelser från nuvarande mervärdeskattelag som konstaterats vara oförenliga med mervärdesskattedirektivet överförts till den nya lagen. Det gäller

till exempel reglerna om jämkning av ingående mervärdesskatt avseende s.k. investeringsvaror i 8 a kap. 11 § första stycket och 12 § första stycket ML som i remissen återfinns i 15 kap. 20 och 21 §§ NML. Trots att det av domar från EU-domstolen (mål C-622/11, Vastgoed och mål C-787/18, Sögård Fastigheter) framgår att den svenska lagstiftningen inte står i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet har reglerna flyttats över till den nya mervärdesskattelagen. Lagrådet har i och för sig förståelse för att något förslag inte läggs fram i den nu aktuella remissen, men utgår från att diskrepanserna i förhållande till mervärdesskattedirektivet så snart som möjligt undanröjs.

1 kap. 5 §

Paragrafen innehåller upplysningar om att det i bl.a. skatteförfarandelagen (2011:1244) och vissa kapitel i NML finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatt. Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatt finns i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Bestämmelser om förfarandet finns även i

1. 14 kap. om återbetalning av skatt,
2. 22 kap. om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster,
3. 23 kap. om särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import, och
4. tullagen (2016:253).

2 kap. 1 §

I paragrafen finns en uppställning över var i lagen vissa definitioner och förklaringar finns. Lagrådet föreslår att uppställningen kompletteras med följande definitioner och förklaringar, vilka förekommer i mer än ett av lagens kapitel.

- Mervärdeskattegrupper 4 kap. 7 §

- Beskattningsgrundande händelse 7 kap. 3 §
- Justeringsperiod 15 kap. 10 §
- Justeringsbelopp 15 kap. 16 §

2 kap. 11 §

I paragrafen, som motsvarar och i relevant del är likadant utformad som 1 kap. 11 § ML, anges att med fastighet avses fast egendom enligt artikel 13b i genomförandeförordningen¹.

Så som paragrafen är utformad ser den ut att vara en självständig definition av ordet "fastighet", vilket är det ord som används i den svenska lagen. I mervärdesskattedirektivet används i stället uttrycket "fast egendom". Enligt artikel 13b i genomförandeförordningen, som är direkt tillämplig i medlemsstaterna, ska vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet med fast egendom avses det som framgår av artikeln.

När bestämmelsen i 1 kap. 11 § ML infördes gjordes valet att använda ordet "fastighet" i stället för uttrycket "fast egendom" främst utifrån övervägandet att annars ett stort antal bestämmelser skulle behöva ändras i den svenska lagen. Det konstaterades i lagstiftningsärendet att i mervärdesskattesammanhang var frågan om att använda "fastighet" eller "fast egendom" snarast av språklig art. (Se prop. 2016/17:14 s. 17.)

Att använda ordet "fastighet" i stället för uttrycket "fast egendom" i den svenska lagtexten kan mot den bakgrunden, och även med beaktande av att lagen ska tolkas direktivkonformt, inte anses medföra behov av att separat definiera ordet "fastighet". Paragrafen

¹ Avser rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket framgår av 2 kap. 2 § i förslaget.

bör i stället utformas som en upplysningsbestämmelse angående var det finns en definition av uttrycket ”fast egendom”. Det kan anmärkas att avsikten redan vid införandet av 1 kap. 11 § ML var att den svenska lagregeln skulle innehålla en hänvisning till definitionen i genomförandeförordningen (se prop. 2016/17:14 s. 15 ff. och 46).

För att tydliggöra att ”fastighet” i den svenska lagtexten används i stället för direktivets ”fast egendom” kan upplysningsbestämmelsen kompletteras med en anmärkning i författningskommentaren om detta. Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

I artikel 13b i genomförandeförordningen framgår vad som avses med fast egendom.

Vid en sådan omformulering av paragrafen behöver följdändringar göras i 20 kap. 6 §, där lagrummet 2 kap. 11 § förslagsvis kan strykas i punkt 1, och i punkt 13 och 14 i övergångsbestämmelserna till lagen.

2 kap. 14 §

Paragrafen, som består av en enda mening, definierar begreppet marknadsvärde och genomför definitionen av begreppet i första stycket i artikel 72 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen har utformats något annorlunda än motsvarande bestämmelse i 1 kap. 9 § första stycket ML. Skillnaden består i att uttrycket ”i samma försäljningsled som det där varan levereras eller tjänsten tillhandahålls” har i NML placerats i slutet av meningen i stället för i den inledande delen. Bestämmelsens lydelse i ML ligger närmare direktivets lydelse.

För att undvika att begreppet marknadsvärde får en innebörd som inte är avsedd förordar Lagrådet att paragrafen i denna del ges samma uppbyggnad som i ML och direktivet.

2 kap. 16 §

Paragrafen innehåller en definition av nya transportmedel.

Hänvisningen i punkt 2 ska rätteligen vara till 10 kap. 69 § 1 och 2 som innehåller bestämmelser om undantag för fartyg, inte till 10 kap. 71 § 1 och 2 som handlar om undantag för leverans av varor för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg.

2 kap. 21 och 23 §§

I 2 kap. 21 § anges vad som avses med EU eller EU-land samt en bestämmelse om att vissa områden likställs med EU eller EU-land. Enligt 2 kap. 23 § ska transaktioner med ursprung i eller avsedda för vissa områden behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för vissa angivna länder. Paragraferna genomför artiklarna 5.1, 5.2, 7.1 och 7.2 i mervärdesskattedirektivet.

Paragraferna är utformade som om Förenade kungariket alltjämt vore en av EU:s medlemsstater. Vid föredragningen har upplysts att avsikten är att avvakta med ändringar till följd av att så inte längre är fallet till dess att mervärdesskattedirektivet har ändrats, att det inte är känt när så kommer att ske, samt att den nuvarande utformningen inte leder till några felaktiga praktiska konsekvenser. Såvitt Lagrådet kan bedöma är upplysningarna korrekta.

Lagrådet konstaterar att det är olyckligt att i en helt ny lag ta in bestämmelser som inte längre är aktuella och att det knappast skulle kunna anses vara ett felaktigt genomförande av direktivet om den svenska lagstiftningen utformades utifrån det förhållandet att Förenade kungariket inte längre är medlem i EU, även om direktivets text ännu inte har uppdaterats i detta avseende. Med det sagt har Lagrådet ändå förståelse för den hållning regeringen har valt i frågan och väljer därför att inte kritisera förslaget i nu aktuell del.

2 kap. 22 §

I paragrafens första stycke finns en definition av tredje territorium, dvs. de områden som inte omfattas av "EU" eller "EU-land" i lagen. Lagrådet föreslår att upplysningsbestämmelsen i andra stycket – som anger vilka av dessa områden som ingår i unionens tullområde – ges följande lydelse.

Av artikel 4 i unionstullkodexen följer att territorierna i första stycket 1–7 ingår i unionens tullområde medan territorierna i första stycket 8–12 inte ingår i området.

3 kap. 3 §

Paragrafen reglerar under vilka förutsättningar unionsinterna förvärv mot ersättning av punktskattepliktiga varor är föremål för mervärdesskatt. En förutsättning för att så ska vara fallet är enligt punkt 2 att förvärvet görs av en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person och vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med 4–7 §§. Enligt Lagrådets mening bör hänvisningen begränsas till 4–6 §§. I 7 § finns visserligen en bestämmelse som genom ett tröskelvärde begränsar tillämpningen av 6 §. Men den bestämmelsen ska även utan att det hänvisas till den tillämpas vid tolkningen av 6 §.

3 kap. 7 §

Paragrafens första stycke innebär att vissa unionsinterna förvärv som inte överstiger ett tröskelvärde för det löpande kalenderåret eller det närmast föregående kalenderåret inte är föremål för mervärdesskatt. Bestämmelsen blir tydligare om den ges följande lydelse.

Bestämmelserna i 6 § gäller bara om det sammanlagda beloppet för förvärven inte överstiger ett tröskelvärde på 90 000 kronor under vare sig det löpande eller det närmast föregående kalenderåret.

4 kap. 8 §

I paragrafen finns bestämmelser om vilka grupperingar en mervärdesskattegrupp får bestå av. Enligt första meningen i punkt 1 får en sådan grupp bestå av "beskattningsbara personer som står under Finansinspektionens tillsyn och som inte är skyldiga att betala mervärdesskatt därför att deras tillhandahållande av tjänster är undantaget från skatteplikt enligt 10 kap. 32 eller 33 §".

Bestämmelsens lydelse ger genom uttrycket "som inte är skyldiga att betala mervärdesskatt" intryck av att ett subjekt som tillhandahåller såväl skattepliktiga som från skatteplikt undantagna tjänster – dvs. bedriver s.k. blandad verksamhet som är det normala inom de aktuella näringarna – inte får ingå i en mervärdesskattegrupp. Det skulle innebära en ändring i sak som inte är avsedd. Lagrådet förordar att första meningen ges följande lydelse.

1. Beskattningsbara personer som står under Finansinspektionens tillsyn och som tillhandahåller tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 10 kap. 32 eller 33 §.

4 kap. 9 §

Enligt paragrafen får enbart fasta etableringsställen i Sverige ingå i en mervärdesskattegrupp. Enligt Lagrådets mening bör paragrafen formuleras närmare lydelsen i ML och artikel 11 i mervärdesskatte-direktivet och utformas på följande lydelsesätt.

Enbart beskattningsbara personers fasta etableringsställen i Sverige får ingå i en mervärdesskattegrupp.

4 kap. 15 §

I paragrafen anges att ett handelsbolag är en beskattningsbar person när bolaget "självständigt bedriver ekonomisk verksamhet". I motsvarande bestämmelse i 6 kap. 1 § första meningen ML saknas ordet "självständigt". Ordet finns inte heller i utredningens förslag till motsvarande bestämmelse.

Det ligger redan i definitionen av uttrycket beskattningsbar person att med en sådan person avses någon som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, se 4 kap. 2 § första stycket det remitterade förslaget och den bakomliggande bestämmelsen i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Vad som avses med ekonomisk verksamhet framgår av andra stycket i paragrafen respektive artikeln.

Tillägget "självständigt" i denna paragraf kan tolkas som att uttrycket beskattningsbar person ska ges en annan innebörd vid bedömningen av om ett handelsbolag är en beskattningsbar person än vad som gäller för en juridisk person som har en annan form. En annan tolkning är att det ska göras dubbla prövningar av rekvisitet "självständigt" när ett handelsbolag bedriver ekonomisk verksamhet.

Vid föredragningen har uppgetts att relationen mellan handelsbolag och bolagsmännen motiverar behovet av tillägget "självständigt" i denna paragraf och att visst stöd för detta finns i EU-domstolens praxis beträffande stiftelser.

Lagrådet noterar att EU-domstolen i rättsfallet C-420/18, *Inspecteur van de rijksbelastingdienst*, ansåg att en ledamot i en stiftelses kontrollorgan inte bedriver en självständig ekonomisk verksamhet vid utövandet av verksamheten som ledamot i organet. EU-domstolens avgörande avser alltså en fysisk persons aktiviteter i den juridiska personens kontrollorgan och skiljer sig därmed från den situation som bestämmelsen i denna paragraf tar sikte på. Det kan vidare tilläggas att de uttalanden som gjorts av EU-domstolen inte bara är relevanta för relationen mellan handelsbolag och deras bolagsmän utan även i alla andra sammanhang där frågan om huruvida en persons verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan, bolagsman eller delägare i en juridisk person av något slag utgör en självständig ekonomisk verksamhet aktualiseras.

Det kan således konstateras att det inte synes finnas något stöd för att införa tillägget ”självständigt” som ett extra rekvisit vid bedömningen av om ett handelsbolag är en beskattningsbar person varken i mervärdesskattedirektivet eller i EU-domstolens praxis. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att det saknas beredningsunderlag förordar Lagrådet att ordet självständigt stryks.

Lagrådet noterar vidare att det remitterade förslaget – till skillnad från ML – inte innehåller någon bestämmelse om att en europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en beskattningsbar person för den verksamhet som grupperingen bedriver. Det bör framgå av en upplysningsbestämmelse eller av författningskommentaren till denna paragraf att det följer av genomförandeförordningen att en sådan gruppering är en beskattningsbar person.

4 kap. 16 §

I paragrafens första stycke finns bestämmelser om beskattningsbar person och en sådan persons rättigheter och skyldigheter när den ekonomiska verksamheten bedrivs i form av ett enkelt bolag eller ett partrederi. Lagrådsremissens förslag till paragrafens första stycke lyder enligt följande.

När ekonomisk verksamhet bedrivs i form av ett enkelt bolag eller partrederi är varje delägare som bedriver verksamheten självständigt en beskattningsbar person. Skyldigheter och rättigheter enligt denna lag gäller för var och en av delägarna och ska fördelas i förhållande till delägarans andel i bolaget eller rederiet.

I paragrafens motsvarighet i 6 kap. 2 § första meningen ML anges att ”en delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet”.

Förslaget i lagrådsremissen avviker även i ett par avseenden från utredningens förslag. I utredningens förslag saknas uttrycket ”som bedriver verksamheten självständigt”. Vidare skiljer sig regleringen

avseende den skatterättsliga ansvarsfördelningen mellan delägarna i det remitterade förslaget från utredningens förslag. Enligt utredningens förslag gäller skyldigheter och rättigheter i förhållande till delägarens andel "när skyldigheterna och rättigheterna går att fördela".

Enligt Lagrådets mening är de nämnda skillnaderna inte av språklig eller redaktionell karaktär. Det remitterade förslaget i de delar den avviker från utredningens förslag har inte blivit föremål för remissbehandling. Det har inte heller förts någon diskussion eller något närmare resonemang beträffande de delarna. Mot denna bakgrund förordar Lagrådet att paragrafens första stycke ges samma lydelse som utredningens förslag.

5 kap. 12 och 13 §§

I paragraferna finns bestämmelser om när en beskattningsbar person överför varor från den egna rörelsen till ett annat EU-land. Enligt huvudregeln i 12 § ska en sådan överföring likställas med en leverans av varor mot ersättning. I 13 § finns bestämmelser om vilka sändningar och transporter som – med avvikelse från huvudregeln i 12 § – inte utgör överföringar av varor mot ersättning till ett annat EU-land. Paragraferna genomför artikel 17.1 respektive artikel 17.2 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt första meningen i artikel 17.1 ska med leverans av varor mot ersättning "likställas en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse till en annan medlemsstat".

Bestämmelserna om undantagen i 13 § har utformats landsneutrala. Paragrafen är uppdelad i åtta punkter. De inledande fem punkterna är i sin tur uppdelade i underpunkter: a) respektive b). I a) regleras vad som gäller vid överföringar som utförs av beskattningsbara personer inom landet, medan regleringen i b) avser överföringar

inom ett annat EU-land, dvs. mellan två andra EU-länder i motsvarande situation.

I respektive underpunkt b) hänvisas till bestämmelser i direktivet, dvs. vad som enligt direktivet skulle gälla i det andra EU-landet i motsvarande situation. Regleringarna i underpunkterna b) har således inte någon direkt materiell betydelse för uttaget av mervärdesskatt i Sverige.

Vid föredragningen har upplysts att uppdelningen i underpunkter och den landsneutrala utformningen av regleringen i 13 § fyller en praktisk funktion eftersom hänvisningen i 23 § andra stycket till den innebär att en försändning eller en transport i en omvänd situation inte ska likställas med ett unionsinternt förvärv.

Enligt Lagrådets mening framstår betydelsen av den landsneutrala regleringen av denna paragraf som något överdriven. Paragrafen, som har utformats som ett enda stycke, har blivit mycket lång. Regleringen har blivit svåröverskådlig. I den fortsatta beredningen bör göras en djupare analys av om underpunkterna b) behövs och skälen för det i så fall utvecklas.

Enligt artikel 17.2 e i mervärdesskattedirektivet ska en försändning eller transport av varor inte anses utgöra en överföring av varor i den mening som avses i 17.1 till ett annat EU-land om den avser leverans av en vara som utförs av den beskattningsbara personen inom landet på de villkor som anges i bl.a. artikel 152.

Punkt 5 i 5 kap. 13 § genomför artikel 17.2 e. Lagrådet noterar att bestämmelsen i underpunkt a) saknar en hänvisning till 10 kap. 34 § 4 NML. Den sistnämnda paragrafen genomför artikel 152 som reglerar undantaget för leverans av guld till centralbanker. En komplettering bör göras.

5 kap. 23 §

Regleringen i andra stycket i denna paragraf har – genom hänvisningen till 13 § – blivit komplex. Även denna paragraf bör behandlas närmare i den fortsatta beredningen, se ovan beträffande 13 §.

5 kap. 25 §

Paragrafen behandlar viss användning av varor som likställs med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning. Den motsvarar 2 a kap. 2 § 6 och 11 §§ ML i en lydelse som träder i kraft den 1 juli i år (SFS 2022:160). Vid en jämförelse härmed framgår att den hänvisning som i punkt 3 i förslaget görs till 10 kap. 60 § är felaktig och rätteligen bör avse 10 kap. 61 §. Lagtexten bör justeras på detta sätt.

5 kap. 35 §

I 2 kap. 8 § ML finns vissa bestämmelser om uttag av tjänster på fastighetsområdet. I lagrådsremissen föreslås att dagens paragraf ska delas upp i två paragrafer, 5 kap. 33 och 34 §§. De bestämmelser i 2 kap. 8 § ML som behandlar situationen att det är en fastighetsägare som utför tjänster på sin fastighet föreslås bli placerade i 5 kap. 33 §. I 5 kap. 34 § placeras de bestämmelser i 2 kap. 8 § ML som gäller när en hyresgäst eller en bostadsrätts-havare utför tjänster på en lägenhet som denne innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. I båda paragraferna anges som en av förutsättningarna för att bestämmelserna ska vara tillämpliga att de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna

I 5 kap. 35 § föreslås en bestämmelse som inte har någon motsvarighet i gällande lag. Enligt den ska beloppsgränsen på 300 000 kr i de båda föregående paragraferna gälla det sammanlagda värdet på tjänsterna för det fall en fastighetsägare som även är hyresgäst eller bostadsrättshavare utför tjänster enligt båda paragraferna. Enligt författningskommentaren är paragrafen en följd av att 2 kap. 8 § ML delas upp i flera paragrafer och ska förhindra att en beskattningsbar person som omfattas av båda de föregående paragraferna skulle kunna utföra tjänster till ett sammanlagt värde om 600 000 kr utan uttagsbeskattning som följd. Det anges att någon ändring i sak inte är avsedd.

Lagrådet konstaterar att det inte går att av lagtexten i 2 kap. 8 § ML utläsa att avsikten är att beloppet om 300 000 kr ska tillämpas på det i lagrådsremissen förutsatta sättet. Bestämmelserna om uttagsbeskattning för fastighetsägare respektive för hyresgäster och bostadsrättshavare har införts i dagens reglering vid olika tillfällen. Av förarbetena framgår att avsikten har varit att om arbeten sker på flera fastigheter ska beloppsgränsen gälla den sammanlagda kostnaden (se prop. 1989/90:111 s. 214) och att rekvisitet innehav av lägenhet med hyresrätt även träffar innehav av flera lägenheter, s.k. lägenhetsbestånd, eller en hel byggnad (se prop. 2007/08:25 s. 250). Hur tillämpningen ska gå till i situationen att en beskattningsbar person är dels fastighetsägare, dels hyresgäst eller bostadsrättshavare har däremot inte behandlats i förarbetena.

Enligt Lagrådets mening bör i den fortsatta beredningen lämnas en beskrivning av hur dagens bestämmelser tillämpas i nu beskrivna situationer samt göras en fördjupad analys av om förslaget till 5 kap. 35 § innebär någon materiell ändring av regelverket eller inte.

5 kap. 38 §

Paragrafen och bestämmelserna i 7 kap. 21 §, 43 § andra stycket, 48 § tredje stycket, 13 kap. 8 § 1 och 15 kap. 2, 20, 28 och 31 §§ införs med stöd av artiklarna 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet.

Av artikel 19 följer att vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig det sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får en medlemsstat anse att det inte har ägt rum någon leverans av varor mot ersättning och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Av artikelns andra stycke framgår att medlemsstaterna får vidta åtgärder för att förhindra dels skatteflykt, dels, under vissa förutsättningar, snedvridning av konkurrensen. Artikel 19 ska, enligt artikel 29, tillämpas på motsvarande sätt på tjänster.

Innebörden av paragrafen är att de överlåtelser som avses faller utanför tillämpningsområdet för lagen, dvs. blir inte föremål för mervärdesskatt. De övriga bestämmelser i NML som införs med stöd av artiklarna 19 och 29 är tänkta att säkerställa att mottagaren träder i överlåtarens ställe, dvs. att upprätthålla kontinuiteten.

Den valda lagstiftningstekniken gör att regleringen ger ett splittrat och svåröverskådligt intryck. Lagrådet förordar att frågan ses över inom ramen för den översyn som behövs med anledning av de avgöranden av EU-domstolen som Lagrådet nämnt inledningsvis i yttrandet.

Vidare noterar Lagrådet följande. I paragrafens motsvarighet i 2 kap. 1 b § ML avgränsas tillämpningsområdet för bestämmelsen genom uttrycket "verksamhet" medan i det remitterade förslaget används "rörelse". Utredningens förslag (5 kap. 36 §) är utformat på motsvarande sätt. I författningskommentaren anger utredningen att

bytet innebär att ordalydelsen blir enhetlig med andra bestämmelser i 5 kap. NML där ordet "verksamhet" byts ut mot "rörelse".

Bytet av ordet verksamhet mot rörelse i denna bestämmelse handlar således inte om att anpassa språket till direktivets lydelse. Den relevanta artikeln i direktivet innehåller – som framgått ovan – varken uttrycket verksamhet eller rörelse. Mot denna bakgrund och då uttrycket "verksamhet" har använts under en längre tid förordar Lagrådet att ordet verksamhet inte byts ut mot rörelse i denna paragraf.

Rubriken närmast före 6 kap. 3 §

Rubriken, som lyder "Transaktioner som anses gjorda utomlands", är en underrubrik till "Innehåll". Bestämmelsen i 3 § beskriver emellertid inte innehållet i kapitlet utan reglerar när en transaktion anses gjord utomlands. Rubriken bör därför lyftas en nivå.

Rubriken närmast före 6 kap. 32 §

Rubriken närmast före paragrafen som lyder "Vilka som ska anses som beskattningsbara personer" kan uppfattas som missvisande eftersom paragrafen handlar om platsen för beskattningsbara transaktioner. Lagrådet föreslår att rubriken ges lydelsen "Beskattningsbara personer vid bestämningen av platsen för tillhandahållande av tjänster".

6 kap. 51 §

I paragrafen anges att en tjänst som fysiskt utförs ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är tillhandahållen utomlands. Enligt Lagrådets mening bör klargöras att också själva tillhandahållandet ska ske ombord på fartyget eller luftfartyget, något som framgår tydligare av den motsvarande bestämmelsen i 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Lagtexten kan lämpligen utformas på följande sätt.

En tjänst som tillhandahålls och fysiskt utförs ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är tillhandahållen utomlands.

Rubriken närmast före 6 kap. 62 §

Rubriken, som är en underrubrik till "Platsen för tillhandahållande av tjänster", lyder "Tröskelvärde vid unionsintern distansförsäljning av varor och tillhandahållande av vissa tjänster". De följande bestämmelserna är inte bara tillämpliga vid tillhandahållanden av tjänster utan också vid leverans av varor. Enligt Lagrådets mening är det därför lämpligt att lyfta rubriken en nivå.

7 kap. 4 och 7 §§

I första meningen i 7 kap. 4 § anges att den beskattningsgrundande händelsen vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster inträffar när leveransen eller tillhandahållandet sker, om inte annat följer av 7–11 §§.

Innebörden av första meningens avslutande del är alltså att det i de där angivna paragraferna finns undantag från den huvudregel som slagits fast. Ett av dessa undantag rör situationen att betalning sker i förskott (7 §). Den beskattningsgrundande händelsen ska då normalt anses inträffa när betalningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten till godo. I andra meningen i 4 § finns intaget ett undantag från denna undantagsregel. Enligt Lagrådets mening bör detta undantag lämpligen placeras direkt i den paragraf som det avser, dvs. 7 §. Det blir då tydligt för den som läser 7 § vilken räckvidd den undantagsbestämmelsen har. Någon oklarhet rörande den omständigheten att huvudregeln ska tillämpas i de fall som 7 § inte träffar kan inte anses uppkomma. Detta eftersom det då inte är fråga om ett fall där "annat följer av" 7 §.

Beträffande 7 § bör det vidare i författningskommentaren klarläggas att den tidigarelagda tidpunkten för beskattningen – vid delvis betalning – inte avser hela beskattningsunderlaget för leveransen eller tillhandahållandet utan endast den del av ersättningen som inflyter kontant.

7 kap. 20 §

Paragrafen innehåller specialregler för redovisning av utgående skatt vid konkurs. I andra stycket finns en bestämmelse om vilka regler som ska tillämpas om den utgående skatten ändras efter konkursbeslutet till följd av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust. Där hänvisas till 43 och 44 §§, som innehåller bestämmelser om ändring av tidigare redovisad utgående skatt.

I 45 § finns en specialbestämmelse om sådan ändring när den som har redovisat utgående skatt försätts i konkurs innan den händelse som föranleder en minskning av skatten har inträffat. Enligt Lagrådets mening bör för tydlighets skull i 20 § göras en hänvisning även till den paragrafen.

7 kap. 43 och 44 §§

Av 43 § första stycket andra meningen följer att om en kundförlust har medfört en minskning av skatten och betalning därefter görs, ska det belopp med vilket skatten minskats redovisas på nytt i motsvarande mån.

Lagrådet noterar att det – till skillnad från en minskning av skatten – inte är reglerat när en justering av det angivna slaget ska redovisas på nytt. Utgångspunkten torde dock vara att en sådan redovisning ska göras för den period då ändringen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. Lagrådet föreslår därför att det – efter förebild av vad som gäller beträffande redovisning av en

minskning av skatten – införs ett tredje stycke i 44 § med följande lydelse.

En ändring av skatten enligt 43 § första stycket andra meningen ska göras för den redovisningsperiod då justeringen av förlusten enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts.

7 kap. 49 §

I andra stycket finns en bestämmelse angående hur den som inte är betalningsskyldig för mervärdesskatt ska redovisa felaktigt debiterad sådan skatt. Enligt författningskommentaren är det fråga om en upplysningsbestämmelse. Lagrådet förordar att lagtexten utformas så att bestämmelsens karaktär av upplysningsbestämmelse tydligare framgår. Andra stycket kan förslagsvis ges följande lydelse.

Av 26 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår hur den som inte är betalningsskyldig för mervärdesskatt ska redovisa felaktigt debiterad mervärdesskatt.

8 kap. 2 och 11 §§

Enligt 8 kap. 2 § första stycket utgörs beskattningsunderlaget vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som huvudregel av ersättningen. I andra stycket anges att första stycket dock inte gäller uttag av varor eller tjänster eller överföring av varor till ett annat EU-land.

Vad som ska utgöra beskattningsunderlag vid uttag av varor och tjänster regleras i 5–9 §§. I författningskommentaren till 2 § andra stycket anges att bestämmelsen införs med anledning av den nya bestämmelse som införs i 10 § om beskattningsunderlag vid överföring av varor till annat EU-land. Det anförs att förändringen jämfört med dagens reglering i praktiken inte torde innebära någon materiell ändring utan endast ett förtydligande.

Det kan konstateras att den nya mervärdesskattelagen i nu relevant avseende har en uppbyggnad som något avviker från den gällande

lagen. I 7 kap. 3 § 1 ML anges att beskattningsunderlagen "vid annan omsättning än uttag" utgörs av ersättningen. Enligt 2 kap. 1 § ML förstås med omsättning bl.a. att en vara eller en tjänst tas i anspråk genom uttag. I den nya mervärdesskattelagen anges i stället att uttag av varor likställs med leverans av varor mot ersättning (5 kap. 8 § i förslaget) och att uttag av tjänster likställs med tillhandahållande av tjänster mot ersättning (5 kap. 28 § i förslaget). Som huvudregel gäller motsvarande även överföring av varor till ett annat EU-land (5 kap. 12 § i förslaget).

Som Lagrådet förstår det är det bestämmelserna om att uttag av varor och tjänster och överföring av varor till annat EU-land likställs med leverans av varor mot ersättning respektive tillhandahållande av tjänster mot ersättning som medför att det anses finnas ett behov av bestämmelsen i 8 kap. 2 § andra stycket. Bestämmelserna om likställande finns i ett annat kapitel och såvitt gäller överföring av varor till annat EU-land är det endast fråga om en huvudregel. Det finns vidare, som framgått, särskilda bestämmelser om beskattningsunderlaget i 8 kap. för såväl uttag av varor och tjänster som överföring av varor till annat EU-land. Det kan därför vara svårt för den som bara läser 8 kap. 2 § att förstå vad andra stycket fyller för syfte. Detta skulle framgå tydligare om det i slutet av bestämmelsen i andra stycket läggs till "som enligt 5 kap. 8, 12 eller 28 § likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning". I vart fall bör det enligt Lagrådets mening i författningskommentaren förtydligas vilket sambandet är.

Motsvarande synpunkter gör sig gällande beträffande 8 kap. 11 § andra stycket angående överföring av varor från ett annat EU-land och kopplingen till unionsinternt förvärv av varor som regleras i den paragrafens första stycke (jfr 5 kap. 23 §).

8 kap. 18 §

Paragrafen avser omvärdering av beskattningsunderlaget i vissa fall. Den motsvarar 7 kap. 3 b § ML. I punkt 1 i den föreslagna paragrafen görs en rad hänvisningar. Jämfört med motsvarande paragraf i ML saknas emellertid en hänvisning till det som enligt förslaget till NML motsvarar 3 kap. 24 § ML, som gällande paragraf i ML bl.a. hänvisar till. En hänvisning till förslagets 10 kap. 37 § bör mot den bakgrunden läggas till i uppräknningen i punkt 1.

8 kap. 20 §

Paragrafens första stycke kan förenklas något genom följande formulering.

När leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster bara delvis ska beskattas och den delen av beskattningsunderlaget inte kan fastställas, ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Rubriken närmast före paragrafen bör bättre spegla innehållet i paragrafen och lyda "Uppdelning efter skälig grund".

8 kap. 25 §

Paragrafen behandlar beskattningsunderlaget vid import av varor. Enligt Lagrådets mening är det lämpligt att i punkt 1 använda termen import i stället för införsel. Punkten får då följande lydelse.

1. tas ut av Tullverket vid import, och

10 kap. 2 och 3 §§

Den inbördes placeringen av 2 och 3 §§ är förvirrande. I 2 § finns en upplysning om att bestämmelser om undantag från skatteplikt även finns i vissa andra uppräknade kapitel i lagen medan 3 § innehåller en regel om generell skatteplikt om inte något annat följer av kapitlet. Lagrådet förordar att de båda paragraferna, inklusive rubriker, byter

plats för att få en sammanhållen reglering av undantagen från skatteplikt. Rubriken över nya 3 § bör då höjas en nivå.

10 kap. 14 §

Andra meningen i första stycket är språkligt sett inte så lyckad. Lagrådet föreslår att första stycket ges följande lydelse.

Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av social omsorg. Undantaget omfattar även tillhandahållanden av andra tjänster och leveranser av varor av den som tillhandahåller omsorgen, om tillhandahållandet eller leveransen görs som ett led i omsorgen.

10 kap. 16 §

Paragrafen behandlar vissa undantag inom utbildningsområdet. Vid föredragningen har upplysts att punkt 3 c har en felaktig utformning. Punkten bör därför i stället utformas på följande sätt.

c) studier inom kommunal vuxenutbildning som särskild utbildning.

10 kap. 33 §

I paragrafen regleras undantag inom området för finansiella tjänster. Paragrafen motsvarar 3 kap. 9 § ML. I jämförelse med ML byts "omsättning" ut mot "tillhandahållanden". Förslaget innebär i övrigt inte en anpassning till mervärdesskattedirektivet.

I paragrafens första stycke anges att tillhandahållanden av bank- och finansieringstjänster samt sådana tillhandahållanden som utgör värdepappershandel eller liknande verksamhet undantas från skatteplikt. I andra stycket finns undantag från undantaget.

I tredje stycket definieras vad som utgör värdepappershandel. I punkt 1 anges att med värdepappershandel avses "tillhandahållanden och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte". I artikel 135.1 f i

mervärdesskattedirektivet – i de delar i som motsvarar denna punkt – används uttrycket ”transaktioner” rörande aktier m.m.

Regelverket ska tillämpas på komplicerade finansiella transaktioner där gränsdragningen mellan skattepliktiga och undantagna tjänster inte alltid är självklar och ledning ska hämtas från en relativt omfattande praxis från EU-domstolen. Det är därför otillfredsställande att det inte har lämnats förslag om anpassningar till direktivet.

Lagrådet noterar vidare att det i den hänvisning till nu aktuell paragraf som finns i 13 kap. 11 § görs undantag för sådan fondförvaltning som avses i tredje stycket 2 ”eller liknande verksamhet”. Någon motsvarande skrivning finns inte i dagens bestämmelse i ML. Grunden för bestämmelsen i den delen är artikel 135.1 f i direktivet och skrivningen om ”eller liknande verksamhet” kan uppfattas om en tillnärmning till direktivets ordalydelse.

En anpassning av 10 kap. 33 § som skulle kunna öka förutsebarheten vid tillämpningen är att ordet ”tillhandahållanden” i punkt 1 i tredje stycket byts ut mot direktivets ord ”transaktioner”. Lagrådet anser att en sådan anpassning bör övervägas under det fortsatta lagstiftningsarbetet. Även den nämnda ändringen i 13 kap. 11 § bör belysas närmare.

10 kap. 41 §

Paragrafen reglerar undantag från skatteplikt för en kommuns uttag av varor och tjänster för eget behov. För att undvika ”undantag från undantaget” kan paragrafen formuleras på följande sätt.

Från skatteplikt undantas en kommuns uttag av varor och tjänster för eget behov.

Skatteplikt gäller dock för uttag av tjänster avseende en stadigvarande bostad i de fall som avses i 5 kap. 33 och 34 §§ utom sådana boendeformer som avses i 4 § lagen (2005:807) om ersättning

för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

Rubriken närmast före 10 kap. 42 §

Rubriken bör bättre spegla innehållet i de följande paragraferna genom att ges följande lydelse. "Undantag för leveranser till ett annat EU-land".

10 kap. 44 §

I paragrafen finns en bestämmelse om ett undantag som avser leverans av punktskattepliktiga varor om vissa villkor är uppfyllda. Enligt ett av villkoren (punkt 2) gäller undantaget om det sammanlagda beloppet för förvärvarens unionsinterna förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor i det EU-land där förvärvet görs, under kalenderåret eller det närmast föregående kalenderåret, inte överstiger det belopp som landet har fastställt enligt artikel 3.2 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen blir tydligare om den ges följande lydelse.

2. det sammanlagda beloppet för förvärvarens unionsinterna förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor i det EU-land där förvärvet görs, varken under kalenderåret eller det närmast föregående kalenderåret överstiger det belopp som landet har fastställt enligt artikel 3.2 i mervärdesskattedirektivet, och

10 kap. 50 §

I paragrafen finns bestämmelser om undantag avseende förvärv som görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet och som vid motsvarande leverans inom landet skulle ha haft rätt till återbetalning enligt vissa paragrafer i 14 kap. Det hänvisas bl.a. till 14 kap. 10 och 38 §§. I dessa paragrafer finns bestämmelser om att det inte finns någon rätt till återbetalning, dvs. återbetalningsförbud, i vissa situationer.

Det bör övervägas under den fortsatta beredningen om det behöver hänvisas till de nämnda paragraferna.

10 kap. 68 §

I paragrafen finns en bestämmelse om undantag från skatteplikt för tillhandahållande av vissa tjänster i samband med export och import. I författningskommentaren anges att uppräknningen i ML ersätts av en hänvisning till bestämmelserna i 6 kap. 67 och 68 §§ genom vilka artikel 61 i mervärdesskattedirektivet genomförs.

I punkt 2 c) i den föreslagna paragrafen som avser situationen när varor förs in till ett annat EU-land hänvisas bara till artikel 157.1 a i mervärdesskattedirektivet. I motsvarande bestämmelse i ML och i den bakomliggande bestämmelsen i direktivet hänvisas även till artikel 61. Denna punkt bör kompletteras med en hänvisning till artikel 61.

I paragrafen regleras undantaget för tjänster i samband med både export och import. Rubriken till paragrafen bör därför lyftas en nivå.

10 kap. 79 §

I paragrafen finns ett undantag från det undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar, diplomater m.fl. som finns i 78 §. Enligt 79 § ska beskattning ske om ett sådant motorfordon säljs vidare tidigare än två år efter förvärvet. Det anges att överlåtaren då till staten ska betala "ett belopp som motsvarar den mervärdesskatt som överlåtaren skulle ha fått betala om denne hade varit betalningsskyldig för mervärdesskatt för sin leverans".

Mot bakgrund av hur begreppet "leverans" används i NML skulle orden "sin leverans" i paragrafen kunna syfta antingen på leveransen till den som säljer fordonet vidare, eller på vidareförsäljningen. Vid föredragningen har upplysts att det är vidareförsäljningen som ska

åsyftas. Lagrådet föreslår att detta tydliggörs genom att orden "sin leverans" byts ut mot "sin överlåtelse".

10 kap. 83 §

Paragrafen innehåller bl.a. en bestämmelse om beräkningen av det belopp som ska betalas till staten vid sådan vidareförsäljning som utlöser skattskyldighet enligt 79 §. Det anges att 8 kap. om beskattningsunderlag gäller vid beräkningen.

I den motsvarande bestämmelsen i ML, som finns i 3 kap. 26 b § tredje stycket, anges att 7 kap. ML ska tillämpas vid beräkningen. I 7 kap. ML finns bestämmelser motsvarande såväl 8 som 9 kap. NML. Det bör i den fortsatta beredningen klargöras huruvida även 9 kap. om skattesatser bör anges i nu aktuell paragraf.

11 kap. 2 §

Paragrafen behandlar vad som avses med skatteupplag. Den är uppställd i tre punkter.

Jämfört med den motsvarande paragrafen i ML, 9 c kap. 3 §, har ordningen på de tre punkterna ändrats. Det som utgör huvudfallet finns i gällande lag placerat som punkt 3, som inleds "för övriga varor i 9 §". Den bestämmelsen placeras nu först, varvid det uppkommer ett behov av att klargöra att det som anges i punkterna 2 och 3 inte omfattas av punkt 1. Punkt 1 inleds därför "för varor som anges i 3 §, dock inte sådana som avses i 2 och 3". Eftersom även 3 § innehåller en numrerad punktlista uppkommer emellertid en otydlighet rörande huruvida det som avses med "2 och 3" är 2 § 2 och 3 eller 3 § 2 och 3.

Det framstår som svårt att komma till rätta med den angivna otydligheten genom en omformulering av punkt 1. Lagrådet anser därför att det i den fortsatta beredningen bör övervägas om inte det

bästa ändå är att återgå till den tidigare turordningen mellan punkterna i paragrafen.

11 kap. 9 §

Paragrafen är mycket svårläst. Lagrådet föreslår att den i stället formuleras på följande sätt.

När mervärdesskatt ska tas ut enligt 6 §, utgörs ingående skatt för den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten enligt 7 § av beloppet av den mervärdesskatt som denne ska betala eller har betalat.

12 kap. 5 och 6 §§

Vad Lagrådet har anfört beträffande 10 kap. 50 § om hänvisningarna till 14 kap. 10 och 38 §§ gör sig gällande även beträffande motsvarande hänvisningar i dessa paragrafer.

13 kap. 8 §

Paragrafen som är utformad i tabellformat reglerar avdragsrätt i särskilda fall.

Innebörden av bestämmelsen i punkt 1 är att en beskattningsbar person som övertar en rörelse får dra av ingående skatt som hänför sig till vissa förvärv som den tidigare ägaren har gjort. Läst tillsammans med den inledande delen av bestämmelsen tillkommer dock förutsättningen att avdrag bara får göras i den utsträckning den beskattningsbara personen, dvs. den som övertagit rörelsen, använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner. Det skulle kunna uppfattas innebära att övertagandet av avdragsrätten endast avser varor och tjänster som har förvärvats av den tidigare ägaren men som vid tidpunkten för övertagandet ännu inte har använts i verksamheten.

Vid föredragningen har upplysts att tanken dock inte är att begränsa avdragsrätten avseende ingående skatt som hänför sig till varor och

tjänster som redan har använts i den överlåtna rörelsen men där tidpunkten för redovisningen inte har inträtt före överlåtelsen av rörelsen.

Lagrådet föreslår att en bestämmelse med följande lydelse tas in i ett nytt andra stycke.

Första stycket 1 gäller även om den tidigare ägaren har använt varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet.

Beträffande punkten 3 i uppställningen finns det inte något behov av att ha ordet "sådan" i den första kolumnen vid det första tillfället ordet används. Det kan utgå.

13 kap. 9 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 11 § tredje stycket ML och genomför artikel 169 a i mervärdesskattedirektivet.

Det ska inte längre särskilt anges i bestämmelsen att transaktionen ska vara skattepliktig eller medföra återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 § tredje stycket och 12 § ML i det land där omsättningen görs. Det som föreslås innebär, enligt författningskommentaren, inte någon materiell förändring utan är endast en anpassning till direktivets lydelse.

I författningskommentaren bör det förtydligas att avdragsrätten enligt denna paragraf även omfattar ingående skatt hänförlig till en beskattningsbar persons transaktioner inom landet i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna eller tjänsterna för transaktioner i ett annat EU-land som enligt 10 § skulle ha medfört avdragsrätt om de hade utförts inom landet. Detta gäller förutsatt att rätt till avdrag eller återbetalning skulle ha funnits i det andra landet om förvärvet hade gjorts där (jfr 10 kap. 11 § tredje stycket 1 ML beträffande återbetalningsrätt).

13 kap. 12 §

Vad Lagrådet har anfört beträffande 10 kap. 50 § om hänvisningarna till 14 kap. 10 och 38 §§ gör sig gällande även beträffande motsvarande hänvisningar i denna paragraf.

13 kap. 22 §

I paragrafen, som delvis motsvarar 8 kap. 16 § ML, finns en reglering avseende begränsning av avdraget för ingående skatt som hänförs till hyra av personbilar. I paragrafen används såväl uttrycket "verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt" som "transaktioner som medför avdragsrätt". Vid föredragningen har angetts att uttrycken är avsedda att ha samma innebörd.

Lagrådet föreslår uttrycket "transaktioner som medför avdragsrätt" ersätts med "verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt". Punkt 1 får då följande lydelse.

1. i mer än ringa omfattning används i den verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt,

13 kap. 36 § och 15 kap. 4 §

I paragraferna används uttrycket "skattepliktiga uttag" i stället för, som i övrigt i NML, bara "uttag". Lagrådet föreslår att ordet "skattepliktiga" stryks.

14 kap. 19 §

Paragrafen ger Skatteverket rätt att begära originalet eller en kopia av en faktura eller ett importdokument, om Skatteverket tvivlar på giltigheten eller riktigheten av en fordran. Bestämmelsen motsvarar 19 kap. 11 § ML och genomför artikel 20.1 tredje stycket i EU-återbetalningsdirektivet. I författningskommentaren till paragrafen sägs att någon ändring i sak inte är avsedd. I såväl nuvarande mervärdesskattelag som i EU-återbetalningsdirektivet är

förutsättningen för Skatteverkets rätt att få dokumenten att verket hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran. Den i remissen föreslagna formuleringen måste enligt Lagrådets mening anses innebära en inte åsyftad sänkning av den grad av tvivel som krävs för tillämpning av paragrafen. Det nuvarande uttryckssättet bör därför behållas.

14 kap. 27, 28, 47 och 48 §§

Paragraferna behandlar vissa fall av återkrav av återbetalningar som skett till beskattningsbara personer som är, respektive inte är, etablerade inom EU.

Motsvarande bestämmelser till 14 kap. 27 § finns i 19 kap. 17 § ML. Där anges om en återbetalning har erhållits på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket. I 14 kap. 27 §, har ordet "erhållits" bytts ut mot "tagits emot".

Enligt Lagrådets mening finns en viss nyansskillnad mellan de båda uttryckssätten när de används i det nu aktuella sammanhanget. Med den formulering av lagtexten som finns i gällande lag ligger underförstått att det är den som har fått återbetalningen i fråga som har agerat på ett bedrägligt eller oriktigt sätt. Uttrycket "tagits emot" ger snarare intrycket av att den som har fått återbetalningen har varit helt passiv. Lagrådet förordar att bestämmelsen formuleras om något så att första stycket får följande lydelse.

Om någon har fått en återbetalning på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att det belopp som felaktigt betalats ut ska betalas tillbaka. Beloppet ska betalas tillbaka senast 30 dagar från den dag då Skatteverket meddelade sitt beslut.

I konsekvens med detta bör 14 kap. 28 § formuleras om och ges följande lydelse.

Åtgärder för att återkräva ett sådant belopp som felaktigt betalats ut får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår då beloppet betalats ut.

Motsvarande ändringar bör göras i 14 kap. 47 och 48 §§.

14 kap. 45 §

Skatteverket ska enligt paragrafen fatta beslut om en ansökan om återbetalning inom en viss tidsfrist. En liknande bestämmelse i samma kapitel, 21 §, har en annan utformning. Paragrafen bör lämpligen formuleras på ett sätt som motsvarar det i 21 § och ges följande lydelse.

Skatteverket ska meddela beslut avseende en ansökan om återbetalning senast sex månader från den dag då en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till Skatteverket.

16 kap. 1 §

Paragrafen, placerad under rubriken "Innehåll", är utformad som en upplysning om vilka bestämmelser som finns i kapitlet. Den första meningen i paragrafens första stycke innehåller också en avgränsning av tillämpningsområdet för bestämmelserna i kapitlet. Vem som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten gäller nämligen för beskattningsbara transaktioner som är skattepliktiga och görs inom landet utan att det sägs i de enskilda paragraferna. Av författningskommentarerna till de enskilda paragraferna framgår att direktivets uttryck "beskattningsbar leverans" och "beskattningsbart tillhandahållande" inte har införts i bestämmelserna eftersom avgränsningen redan gjorts i 1 §. Även "inom landet" har slopats eftersom det av 1 § framgår att leveransen eller tillhandahållandet ska ske inom landet. Upplysningsbestämmelsen har således ett materiellt innehåll.

En sammanhållen inledande avgränsning som styr tillämpningsområdet för bestämmelserna i kapitlet har naturligtvis lagtekniska

fördelar även om metoden inte alltid underlättar för tillämparen som vid läsning av de enskilda paragraferna måste ha de inledningsvis gjorda avgränsningarna i åtanke. Utformningen av den nu föreslagna bestämmelsen och dess placering under rubriken "Innehåll" innebär emellertid enligt Lagrådets mening att den inte kan ges den åsyftade betydelsen. En möjlighet är naturligtvis att komplettera innehållet i paragraferna med relevanta uppgifter. Men om den använda tekniken för att avgränsa tillämpningsområdet behålls bör en ny 3 § införas som på ett tydligt sätt bestämmer kapitlets tillämpningsområde. En sådan paragraf och rubriken närmast över paragrafen kan förslagsvis utformas på följande sätt.

Tillämpningsområde för bestämmelserna i kapitlet

3 § Bestämmelserna i detta kapitel om vem som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten är tillämpliga på beskattningsbara transaktioner som är skattepliktiga och görs inom landet.

Innehållet i första styckets andra mening framgår även av den sista strecksatsen i andra stycket. Meningen bör därför utgå. Detta innebär att första stycket kan strykas och paragrafen utformas i enlighet med andra motsvarande bestämmelser i lagen.

16 kap. 5 §

Paragrafen är omständligt formulerad med flera hänvisningar mellan de båda styckena. En enklare lösning skulle kunna uppnås om andra styckets första meningen i stället arbetas in i första stycket. Lagrådet föreslår i linje med detta att paragrafen ges följande utformning.

Vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster med anknytning till fastighet i Sverige är den som förvärvar varan eller tjänsten skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen eller tillhandahållandet, om

1. förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt här i landet, och
2. den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten är en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet.

Första stycket gäller dock inte fastighetstjänster som avses i 12 § eller i 12 kap.

22 kap. 1–4 §§

1 §

I kapitlet finns bestämmelser om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster. Kapitlet ersätter delvis LSO.

Rubriken till 1 § har lydelsen "Innehåll". I paragrafens första stycke finns det dock en utförlig bestämmelse som upplyser om tillämpningsområdet för kapitlet. Lagrådet föreslår att första stycket flyttas till en egen paragraf, 2 §, med en egen rubrik med lydelsen "Tillämpningsområde för bestämmelserna i kapitlet". Kapitlets 1 § kommer då att bestå av en innehållsförteckning och inleds med "bestämmelserna avser".

Första stycket i remissens 1 § bildar alltså en egen paragraf, 2 §, med följande rubrik och lydelse.

Tillämpningsområde för bestämmelserna i kapitlet

2 § Bestämmelserna i detta kapitel gäller särskilda ordningar för beskattningsbara personer som tillhandahåller tjänster till förvärvare som inte är beskattningsbara personer, bedriver distansförsäljning av varor, eller utför vissa leveranser av varor där försändningen eller transporten av varorna påbörjas och avslutas i samma EU-land.

2–4 §§

I paragraferna finns bestämmelser som motsvarar definitionerna av de särskilda ordningarna i 1 § LSO.

Rubriken till paragraferna har lydelsen "Tillämpningsområde för de särskilda ordningarna". Vidare inleds varje paragraf med orden "detta kapitel gäller". Det kan dock noteras att hela kapitlet inte är tillämpligt på var och en av de särskilda ordningarna.

Gränsen för tillämpningsområdet för bestämmelserna i kapitlet dras alltså inte genom dessa paragrafer utan av första stycket i 1 §, se

ovan. Paragraferna utgör snarare – i likhet med motsvarigheterna i LSO – definitioner av särskilda ordningar.

Lagrådet föreslår att dessa paragrafer och rubriken till dem ges följande lydelse.

De särskilda ordningarna

Tredjelsordningen

3 § Tredjelsordningen avser tillhandahållande av tjänster av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU, om tjänsterna förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person och förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i ett EU-land (10 §).

Unionsordningen

4 § Unionsordningen avser leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av beskattningsbara personer som

1. bedriver unionsintern distansförsäljning av varor (11 §),
2. genom att möjliggöra leverans av varor genom användning av ett elektroniskt gränssnitt omfattas av 5 kap. 6 §, om försändningen eller transporten av varorna påbörjas och avslutas i samma EU-land (12 §), eller
3. är etablerade i ett EU-land om tjänsterna anses vara tillhandahållna i ett annat EU-land och förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person (13 §).

Importordningen

5 § Importordningen avser beskattningsbara personer som

1. är etablerade inom EU, eller företräds av en representant som är etablerad inom EU, och som bedriver distansförsäljning av varor som inte är punktskattepliktiga, och som importerats från en plats utanför EU med ett verkligt värde på högst 150 euro (14 §), eller
2. är etablerade i ett land som anges i kommissionens genomförandeakt som antas med stöd av artikel 369m.3 i mervärdesskattedirektivet och som bedriver distansförsäljning av varor från det landet (14 §).

Om Lagrådets förslag enligt ovan följs bör innehållsförteckningen i 1 § uppdateras och efterföljande paragrafer numreras om.

22 kap. 14 § och 23 kap. 6 §

I 30 § LSO finns en bestämmelse om motsvarigheten i svenska kronor till vissa belopp i euro som anges i lagen. Lagen om särskilda

ordningar arbetas nu in i NML. Bestämmelsen i 30 § LSO återfinns dels i 22 kap. 14 § andra stycket, dels i 23 kap. 6 §. Bestämmelserna är emellertid utformade på olika sätt, även utöver vad som är nödvändigt utifrån respektive sammanhang. I den fortsatta beredningen bör bestämmelserna arbetas om så att de får samma lydelse i de delar som är gemensamma.

22 kap. 44 och 45 §§

De båda paragraferna, som motsvarar 13 kap. 24 a § resp. 13 kap. 28 § andra och tredje styckena ML, reglerar för vilken redovisningsperiod en ändring ska göras när en tidigare redovisad skatt ändrats av den beskattningsbara personen efter att den har redovisats i enlighet med tredjelandsordningen i 10 §, unionsordningen i 12 § eller importordningen i 14 §.

Bestämmelserna i 13 kap. 24 a och 28 §§ ML avser beskattningsbara personer som har redovisat skatt enligt 4 a, 4 d och 4 e §§ LSO. Av förarbetena till bestämmelserna i ML framgår att hänvisningen till de särskilda ordningarna borde begränsas till fall när fråga var om svensk skatt (prop. 2019/20:122 s. 90 f. och 120).

Redovisning enligt unionsordningen vid distansförsäljning av varor enligt 22 kap. 11 § NML är, till skillnad mot den nuvarande lydelsen av 4 c § lagen om särskilda ordningar, inte begränsad till mervärdes-skatt som ska tas ut i annat EU-land utan fråga kan vara om svensk skatt. Enligt Lagrådets mening bör de hänvisningar som görs i 22 kap. 44 och 45 §§ NML därför också omfatta ändring som görs av en beskattningsbar person efter att ha redovisat skatt i enlighet med unionsordningen vid distansförsäljning av varor i 11 §.

22 kap. 46–49 §§

Paragraferna behandlar omprövning av beslut om identifiering eller återkallelse. De motsvarar 17–18 §§ LSO. De föreslagna paragraferna innebär inte någon ändring i sak jämfört med dagens reglering.

Enligt 46 § ska Skatteverket ompröva ett beslut om identifiering eller återkallelse om den som beslutet gäller har begärt det, om beslutet överklagas eller om det finns andra skäl. I 47 § andra stycket anges, precis som i 17 § tredje stycket LSO, att Skatteverket inte på eget initiativ får ompröva ett identifieringsbeslut till nackdel för den som beslutet gäller. Trots denna bestämmelse finns i 49 § första stycket, som motsvarar 18 § första stycket LSO, en regel om att om Skatteverket på eget initiativ omprövar ett beslut som avses i 46 § till nackdel för den som beslutet gäller, ska omprövningsbeslut meddelas senast två månader från den dag då beslutet meddelades.

Med hänsyn till bestämmelsen i 47 § andra stycket får bestämmelsen i 49 § första stycket uppfattas ta sikte endast på beslut om återkallelse enligt 46 §. Utformningen av 49 § bör justeras så att detta framgår. Enligt Lagrådets mening skulle dessutom lagtexten vinna på att förslagets 48 § placeras som 47 §. Lagrådet föreslår att 47–49 §§ ges följande lydelse.

47 § En begäran om omprövning ska vara skriftlig. Begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast två månader från den dag då beslutet meddelades.

48 § Skatteverket får inte ompröva ett beslut i en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätten eller kammarrätten genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

Skatteverket får inte på eget initiativ ompröva ett identifieringsbeslut till nackdel för den som beslutet gäller.

49 § Om Skatteverket på eget initiativ omprövar ett sådant beslut om återkallelse som avses i 46 § till nackdel för den som beslutet gäller,

ska omprövningsbeslut meddelas senast två månader från den dag då beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till fördel för den som beslutet gäller får meddelas även efter denna tid.

Övergångsbestämmelserna

Den hänvisning som i punkt 6 görs till lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster i den första meningen i punktens första stycke bör ersättas med en hänvisning som återger lagens nuvarande namn, lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster.

Utformningen av stycket kan vidare förenklas. Det får då följande lydelse.

Bestämmelserna i 6 kap. 62–65 §§ tillämpas inte på en beskattningsbar person som vid utgången av juni 2021 omfattades av ett gällande identifieringsbeslut enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster och vid utgången av december 2022 fortfarande omfattas av ett gällande sådant identifieringsbeslut.

Enligt punkt 12 ska bestämmelserna i NML anses ha tillämpats om någon bestämmelse i de upphävda lagarna, däribland ML, har tillämpats och den motsvaras av en bestämmelse i NML. Av författningskommentaren framgår att bestämmelsen kan vara av betydelse för tillämpningen av bl.a. vissa undantag från skatteplikt, och rättigheter och skyldigheter att justera tidigare avdrag. Ett exempel är att belopp som har ansetts som ingående skatt enligt 8 kap. 2 § ML anses som ingående skatt enligt 13 kap. 4 eller 5 § NML.

För att ge ytterligare vägledning vid rättstillämpningen bör det anges i författningskommentaren att godkännanden och registreringar enligt ML ska anses vara enligt NML, t.ex. godkännande av upplagshavare och skatteupplag enligt 9 c kap. 7 och 8 §§ ML respektive 11 kap. 10

och 11 §§ NML och registrering av mervärdesskattegrupper enligt 6 a kap. 4 § ML respektive 4 kap. 11 § NML.

Övergångsbestämmelsen torde också innebära att tidsfrister som har påbörjats enligt ML:s bestämmelser ska anses ha påbörjats enligt motsvarande bestämmelser enligt NML, t.ex. vid överföring av varor till och från avropslager. Även detta bör beröras i författningskommentaren.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.