

# Kommittédirektiv



## Översyn av mervärdesskattelagstiftningen

**Dir.  
2016:58**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 22 juni 2016

### Sammanfattning

En särskild utredare ska genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag. Översynen ska syfta till att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med mervärdesskatte-direktivet särskilt med avseende på terminologi och struktur.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2019.

### Bakgrund

Mervärdesskatten infördes i Sverige den 1 januari 1969 och ersatte då den allmänna varuskatten. Mervärdesskatten är en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster. Skatten ska tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan. Den näringsidkare som omsätter en vara eller tjänst är normalt skyldig att betala in skatten och har också rätt till avdrag för skatten. Avsikten är att skatten ska föras framåt i kedjan för att till slut belasta konsumenten som därigenom indirekt kommer att bära skatten. Mervärdesskatten är en viktig inkomstkälla och den beräknas svara för ca 41 procent av statens skatteintäkter för år 2016. Det fanns 2015 ungefär en miljon företag som var registrerade till mervärdesskatt. Mervärdesskatten berör således ett stort antal företag och dessa genomför åtskilliga

transaktioner av olika slag som omfattas av mervärdesbeskattningen.

Reglerna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU och de svenska reglerna har således i allt väsentligt sin motsvarighet i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). De svenska reglerna om mervärdesskatt finns framförallt i mervärdesskattelagen (1994:200) som trädde i kraft 1994.

Regeringen har höga ambitioner när det gäller tydlighet, enkelhet och förutsägbarhet i de regelverk som tillämpas för skatteuttag. Det gäller särskilt de skatteuttag som berör ett stort antal skattskyldiga eller skatteuttag som av olika skäl är särskilt viktiga. Ett led i det arbetet är att utveckla och modernisera mervärdesskattelagstiftningen. Av riktlinjerna för skattepolitiken framgår också att skattereglerna bör vara möjliga att förstå och att de inte bör leda till onödigt stora administrativa kostnader. En viktig princip som också följer av de skattepolitiska riktlinjerna är att regelverken ska vara hållbara i förhållande till EU (se vidare 2015 års ekonomiska vårproposition, prop. 2014/15:100 s. 104 f.)

### **Allmänt om behovet av översyn**

För att mervärdesskatten ska behålla sin legitimitet är det viktigt att skattereglerna är förutsägbara och enkla att tillämpa och inte leder till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna. Sedan mervärdesskattelagen trädde i kraft har ett nytt moderniserat mervärdesskattedirektiv beslutats. De svenska reglerna har också förändrats åtskilliga gånger och nya regler har tillkommit. Detta har ökat komplexiteten i lagstiftningen och gjort den svår att tillämpa.

Det mervärdesskatterättsliga regelverket bör därför förenklas. Tydliga och enkla regler underlättar för företagen. Det bidrar till att stärka företagens konkurrenskraft. Som framgår av de skattepolitiska riktlinjerna ska dock nyttan av förenklingar alltid vägas mot behovet av att värna skatte-

intäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteundandragande.

Mervärdesskattelagen är svåröverskådlig. Många av bestämmelserna i lagen har förändrats, och genom att tillägg har gjorts till vissa bestämmelser har dessa blivit mycket omfattande. Därmed har bestämmelserna blivit svåra att förstå och att överblicka. I lagen finns också flera exempel på att en rad nya bestämmelser har infogats i befintliga kapitel, exempelvis reglerna om vissa undantag för omsättningar till och förvärv från andra EU-länder. Dessutom har nya kapitel infogats och andra har strukits helt. Detta gör att det saknas struktur i regelverket. Flera av bestämmelserna i lagen har tillkommit när lagen infördes och har tillämpats under längre tid. Flera av de äldre bestämmelserna följer inte de språkliga riktlinjer som gäller i dag.

En mer överblickbar och tydlig lagstiftning gör det lättare för företagen att ta reda på vad som gäller, vilket också minskar risken för oavsiktliga fel. Oavsiktliga fel kan medföra att rättelser behöver göras i efterhand. Ibland kan både säljare och köpare behöva ändra sin redovisning, vilket leder till extra administration såväl för företagen som för myndigheterna. En klarare och tydligare lagstiftning kan även underlätta kontrollen. Vidare minskar riskerna för skatteundandragande som kan medföra en snedvriden konkurrens till nackdel för seriösa företag.

En viktig princip för skattepolitiken är att regelverken ska vara förenliga med EU-rätten. Mervärdesskattelagens systematik och de termer som används i lagen skiljer sig i många avseenden från mervärdesskattedirektivet. Dessa skillnader bidrar i vissa fall till en osäkerhet om vad som är gällande rätt. I mervärdesskattelagen finns såväl termer som saknar motsvarighet i direktivet som termer som har en annan betydelse än i direktivet. Exempel på sådana är ”skattskyldig”, ”utländsk beskattningsbar person”, ”verksamhet som medför skattskyldighet” och ”export”.

Det förekommer även exempel på när den lagtekniska konstruktionen i mervärdesskattelagen inte är direkt jämförbar med motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet bl.a.

skillnader mellan direktivet och mervärdesskattelagen när det gäller att uppnå skattefrihet för vissa omsättningar. Sådana skillnader ger upphov till oklarheter om en viss omsättning är undantagen från skatteplikt. Ett undantag i direktivet kan helt eller delvis motsvaras av regler om att omsättningen inte är gjord i Sverige.

De avvikelser från mervärdesskattedirektivet som finns i mervärdesskattelagen medför att Skatteverket och domstolarna ibland tvingas ta ställning till de svenska reglernas överensstämmelse med EU-rätten. Det leder till ökade kostnader för skatteuttaget och medför också en stor osäkerhet för dem som påverkas av skatteuttaget. Dessutom har EU-domstolen meddelat åtskilliga domar som påverkar tillämpningen av reglerna om mervärdesskatt. Flera bestämmelser i mervärdesskattelagen har också ansetts oförenliga med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, vilket har medfört att den enskilde har kunnat åberopa direkt effekt av bestämmelsen i direktivet. Att bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, genom att de anses ha direkt effekt, är tillämpliga i stället för bestämmelser i mervärdesskattelagen leder till olika skatteuttag på grund av skilda förutsättningar och därmed en risk för konkurrensnedvridning. Det får dessutom anses olämpligt med ett skatteuttag där den enskilde kan välja att bli beskattad eller att inte bli det. Om sådana situationer blir alltför vanliga riskerar det också att minska mervärdesskattesystemets legitimitet. Det finns flera exempel där Skatteverket och domstolar ansett att bestämmelser i direktivet har direkt effekt och det är naturligtvis inte uteslutet att det finns fler situationer då direktivets bestämmelser kan komma att ha företräde framför de svenska bestämmelserna. En översyn av mervärdesskattelagen som ytterligare anpassar det svenska mervärdesskattesystemet till EU-rätten skulle minska riskerna för att sådana situationer uppkommer.

De skillnader som finns mellan de svenska reglerna om mervärdesskatt och EU-rätten kan medföra svårigheter att genomföra förändringar av EU-rätten i svensk rätt. Det kan vidare vara svårt att se vilka effekter en dom från EU-domstolen

har på de svenska förhållandena. EU-domstolen meddelar varje år ett flertal domar om mervärdesskatt. Många av dessa kan få direkt betydelse för tillämpningen av den svenska lagstiftningen. Terminologiska och strukturella skillnader mellan mervärdesskattelagen och direktivet bidrar till att det kan vara svårt att bedöma vilka konsekvenser en dom från EU-domstolen får för tillämpningen i Sverige. Mervärdesskatteregler med tydligare motsvarigheter i direktivets bestämmelser gör det enklare att bedöma vad en dom innebär för svensk del och medför att framtida förändringar av lagstiftningen lättare kan genomföras.

### **Särskilt om vissa avvikelser från EU-rätten i mervärdesskattelagen**

#### *Begreppet skattskyldig*

I mervärdesskattelagen används termen skattskyldig för den som är skyldig att betala in mervärdesskatt. I mervärdesskattedirektivet används i stället termen betalningsskyldig. Skattskyldig har dock ett vidare användningsområde än direktivets betalningsskyldig. Termen skattskyldig används t.ex. i bestämmelserna om avdragsrätt där motsvarande regler i direktivet har en något annorlunda utformning och där främst termen beskattningsbar person används. Termen har införts i mervärdesskattelagen och ersatte då ”skattskyldig” på vissa ställen i mervärdesskattelagen. Termen skattskyldig finns dock fortfarande kvar på flera ställen. Termen betalningsskyldig används också i mervärdesskattelagen men då endast i något enstaka fall, exempelvis för den som är skyldig att betala in felaktigt debiterad mervärdesskatt. I mervärdesskattelagen används således direktivets termer betalningsskyldig och beskattningsbar person i vissa sammanhang. I andra sammanhang används dock termen skattskyldig, som kan ha en något annorlunda innebörd.

### *Unionsintern handel*

Mervärdesskattelagens regler om unionsintern varuhandel är svåröverskådliga och skiljer sig i vissa delar från direktivets regler. Reglerna gäller varor som säljs mellan företag i olika EU-länder eller flyttas av ett företag mellan olika EU-länder.

Reglerna om unionsinterna varuförvärv och varuförsäljningar påverkar i vilket land som beskattningen ska ske. Resultatet av skillnader gentemot direktivet kan därför bli att skatt inte tas ut eller att beskattning sker två gånger. Skillnader kan också användas i skatteundrandragande syfte.

### *Omsättningsland*

I den nuvarande lagstiftningen finns bestämmelser om att en omsättning sker utom landet i situationer där motsvarande direktivbestämmelser i stället utgör undantag från skatteplikt. Direktivet har således ett annat sätt att åstadkomma skattefrihet. Ett sådant exempel är leverans av varor som av säljaren eller för dennes räkning transporteras ut ur EU. I artikel 146.1 i direktivet framgår att sådana leveranser ska undantas. I mervärdesskattelagen regleras motsvarande leveranser som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 3 a § mervärdesskattelagen. Det finns också exempel på att ett undantag i direktivet delvis motsvaras av en omsättningslandsbestämmelse i lagen. Ett exempel är omsättning av varor och tjänster som avser fartyg, där ett undantag i direktivet motsvaras av dels regler om undantag, dels regler om att omsättningen inte är gjord i Sverige. Detta kan göra att reglerna anses mer svåröverskådliga än vad som är nödvändigt och skapar osäkerhet om vad som gäller. Här skiljer sig också omfattningen av skattefriheten mellan direktivet och mervärdesskattelagen.

### *Undantag från skatteplikt*

Det finns ytterligare exempel på avvikelser i förhållande till mervärdesskattedirektivet avseende enskilda undantag från skatteplikt som ger upphov till tveksamheter kring vad som är gällande rätt. Det gäller t.ex. undantagen i 3 kap. 9 § mervärdes-

skattelagen för finansieringstjänster och för värdepappershandel. Motsvarande bestämmelser i direktivet är betydligt mer utförliga och ger en bättre vägledning när det gäller att avgöra om en viss tjänst är mervärdesskattepliktig. Undantaget i 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen för vissa interna tjänster har varit föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen som förvisso har ansett att mervärdesskattedirektivet tillåter en viss schablonisering av konkurrensrekvisitet som finns i bestämmelsen i direktivet och att den svenska regeln i det avseende därför fick anses vara i överensstämmelse med direktivet (HFD 2014 ref. 20). Det finns dock skäl att även se över detta undantag. Bestämmelserna om undantag från skattplikt avseende sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är ytterligare exempel på bestämmelser som har en annorlunda utformning än motsvarande bestämmelser i direktivet.

#### *Avdrag och återbetalning*

Termerna avdrag och återbetalning används med delvis annan innebörd i mervärdesskattedirektivet än i mervärdesskattelagen. Det som regleras som återbetalning i mervärdesskattelagen kan t.ex. anses som avdrag enligt direktivet. Rätten till avdrag är enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen knuten till begreppet verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 §). Med en sådan verksamhet förstås en verksamhet eller del av en verksamhet med omsättningar som säljaren är skattskyldig för (1 kap. 7 §). Det gör att avdragsrätten enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen inte omfattar omsättningar inom landet där köparen ska betala in skatten på omsättningen (omvänd skattskyldighet). Avdragsrätten enligt mervärdesskattelagen kan inte heller omfatta nystartade företag som ännu inte har omsatt varor eller tjänster. För dessa situationer finns det i stället särskilda bestämmelser om återbetalning av ingående skatt (10 kap. 9 och 11 e §§). Mervärdesskattedirektivet saknar motsvarande bestämmelser. I stället bedöms dessa situationer utifrån de allmänna reglerna om avdragsrätt. Detta är en skillnad jämfört med mervärdesskattelagen. Uttrycket

verksamhet som medför skattskyldighet saknar också motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Där är avdragsrätten enligt huvudregeln i stället knuten till beskattningsbara personers beskattade transaktioner (se artikel 168 a). Här finns således både terminologiska och strukturella skillnader i förhållande till direktivet. Reglerna om avdrag och återbetalning är centrala regler i mervärdesskattesystemet och det är viktigt att dessa är tydliga för att undvika oklarheter om rätten till avdrag eller återbetalning.

I mervärdesskattelagen finns också särskilda återbetalningsregler för företag som är etablerade i andra EU-länder eller i tredjeland. De materiella reglerna finns i 10 kap. och är kopplade till uttrycket utländsk beskattningsbar person som saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Uttrycket förekommer inte heller i de direktiv som reglerar förfarandet för återbetalning till beskattningsbara personer i andra EU-länder respektive beskattningsbara personer i tredjeland, rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat samt rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter - Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium. När det gäller förfarandet vid återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer i andra EU-länder har uttrycket utländsk beskattningsbar person tagits bort. Det finns dock kvar såväl i de materiella bestämmelserna om återbetalning som i reglerna om ansökningsförfarandet för företag från tredjeland. Reglerna behöver därför ses över med syfte att anpassa lagstiftningens terminologi till den som används i nämnda direktiv och få en struktur som är mer överskådlig.

Det bör avslutningsvis nämnas att uppräkningsen av avvikelser från mervärdesskattedirektivet inte är fullständig.



## Uppdraget

### *En moderniserad mervärdesskattelag*

Utredaren ska genomföra en genomgripande författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag. Utgångspunkten för översynen är behovet av att skapa en helhet på så sätt att regelverket följer en systematik som är ordnad och logisk. Översynen ska syfta till att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig. Regelverket ska vara rationellt och metodiskt både i förhållande till EU-rätten och det nationella rättssystemet. Den lagstiftning som föreslås bör också vara språkligt moderniserad, med beaktande bl.a. av den tekniska utvecklingen.

Utredaren ska analysera hur de centrala begreppen i mervärdesskattelagstiftningen liksom dess struktur, förhåller sig till mervärdesskattedirektivet och de tidigare nämnda direktiven om återbetalning av mervärdesskatt. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningens terminologi och systematik i högre grad ska stå i överensstämmelse med motsvarigheterna i mervärdesskattedirektivet. Utredaren ska sträva efter att den föreslagna lagstiftningens bestämmelser har en tydligare motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. I uppdraget ingår att ytterligare anpassa den svenska lagstiftningen till mervärdesskattedirektivet.

Utredaren ska således föreslå en ändamålsenlig mervärdesskattelagstiftning som i högre grad är anpassad till det bakomliggande mervärdesskattedirektivet, särskilt med avseende på begrepp och struktur. En viktig utgångspunkt är att undvika att rent språkliga och systematiska förändringar leder till omfattande materiella förändringar av de svenska reglerna. Ändringar kan också föranledas av anpassningar till EU-rätten. Utredaren ska i detta sammanhang vara uppmärksam på om det finns möjligheter till förenklingar och i de fall det bedöms lämpligt lämna förslag på sådana.

Lagstiftningens utformning och struktur ska vara långsiktigt hållbara. Utredaren ska därför ta hänsyn till att reglerna om

mervärdesskatt även i fortsättningen kan förväntas bli föremål för återkommande förändringar, och utredaren bör därför sträva efter att utforma en lagstiftning vars struktur medger framtida förändringar utan att överskådligheten minskar. För att lagstiftningen ska vara enkel att tillämpa bör lagstiftningen utformas så att gränsdragningsproblem undviks och att de administrativa kostnaderna för dem som ska tillämpa lagen begränsas.

Eftersom huvudsyftet med utredningen är att genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och för att utredaren ska ha möjlighet att genomföra uppdraget inom rimlig tid omfattar inte uppdraget vissa frågor som tidigare varit föremål för utredningar och vissa andra frågor. Utredningen ska därför inte föreslå några materiella förändringar rörande de frågor som behandlats i Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58) och inte heller frågor rörande de reducerade skattesatserna som bl.a. har behandlats i betänkandena Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? (SOU 2005:57) samt På väg mot en enhetlig mervärdesskatt (SOU 2006:90). Inte heller den mervärdesskatterättsliga hanteringen av periodiska publikationer eller av de huvudsakliga metoderna för redovisning av utgående och ingående skatt som tidigare behandlats i betänkandet Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) ingår i det här uppdraget. Utredaren ska inte heller föreslå materiella förändringar av beskattningen av nyproducerade byggnader eller förändringar av förfarandet för varor som medförs i resandes personliga bagage vid utresa ur EU.

Utredaren ska följa utvecklingen av det arbete som pågår inom EU rörande mervärdesskattefrågor och ta ställning till hur det arbetet påverkar utredarens förslag.

#### *Ändringar av närliggande författningar*

I mervärdesskatteförordningen (1994:223) finns bestämmelser som är kopplade till mervärdesskattelagen. I uppdraget ingår därför också att ta fram en ny förordning och lämna förslag på de förändringar som behövs med anledning av förändringar i

förslaget till ny mervärdesskattelag. Utredaren ska bedöma behovet av följdändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) och föreslå de författningsändringar som behövs. Utredaren ska också bedöma behovet av följdändringar i andra lagar och förordningar än de som nämnts och föreslå de författningsändringar som behövs.

### **Konsekvensbeskrivningar**

Utredaren ska bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av de författningsförslag som lämnas. I det ingår att bedöma vilken påverkan förslagen ger på berörda myndigheter, företag och andra aktörer. Konsekvensanalysen ska ske löpande under utredningstiden. Om utredarens förslag innebär offentligfinansiella kostnader, ska dessa vara fullt finansierade genom förslag inom mervärdesskatteområdet.

Utredaren ska tillämpa riktlinjerna som ges i kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning för att ange kostnadsberäkningar och andra konsekvensbeskrivningar.

### **Redovisning av uppdraget**

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2019.

(Finansdepartementet)