

*Björn Forssén, juris doktor, advokat, Stockholm*

## Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31\*

### 1 Inledning

Utredningen om en strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen i Sverige har lämnat sitt betänkande SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag. Jag lämnar synpunkter enligt nedan på vissa av de föreslagna reglerna i utredningens förslag till ny mervärdesskattelag (NML), vilken föreslås träda i kraft den 1 januari 2022. Synpunkterna är inriktade på systematiken i NML och om de föreslagna reglerna löser problem som föreligger i det hänseendet beträffande förhållandet mellan vissa regler i mervärdesskattelagen (1994:200, här förkortad ML) och regler i skatteförfarandelagen (2011:1244), tullagen (2016:253), lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (härefter bolagslagen), och lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (härefter upphovsrättslagen), samt finska mervärdesskattelagen (1501/1993, FML).

Mina synpunkter begränsas till ovannämnda förhållanden. När det gäller utredningens förslag på sidorna 21 och 22 till systematiska anpassningar av NML och av vissa begrepp i ML till EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) ligger de i linje med vad jag har föreslagit i mina avhandlingar från 2011 och 2013.<sup>1</sup> Exempelvis är det ett steg i rätt riktning att begreppet skattskyldig utmönstras, så att det ersätts med betalningsskyldighet, vilket är förenligt med mervärdesskattedirektivet, tillsammans med beskattningsbar person, som i enlighet med direktivet infördes i ML den 1 juli 2013 genom SFS 2013:368. Jag har lämnat synpunkter på förhållandet mellan regler i ML och mervärdesskattedirektivet i materiellt hänseende även i bland annat ”Momsreform II: Förslag för Sverige, EU och forskningen”.<sup>2</sup> Jag har medan utredningen har pågått lämnat in bland annat den

---

\* Jag har lämnat innehållet i denna artikel per mejl 2020-06-17 till Finansdepartementet i Sverige som mitt yttrande över SOU 2020:31 (En ny mervärdesskattelag).

<sup>1</sup> Jfr Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011 och Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partredier. Örebro Studies in Law 4/2013, vilka utgjorde en sammanläggningsavhandling. Båda böckerna finns tillgängliga via open access i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).

<sup>2</sup> Jag lade ut den boken i open access på min webbplats ([www.forssen.com](http://www.forssen.com)) den 30 november 2019.

boken till Finansdepartementet. En viktig utgångspunkt för utredningen har varit att rent språkliga och systematiska förändringar inte ska leda till omfattande materiella förändringar av de svenska mervärdesskattereglerna (se SOU 2020:31, s. 19). Om den ambitionen med NML kommer att uppfyllas, blir en fråga för rättsutvecklingen och de närmaste åren lär det författas åtskilligt om det. Det är ett stort arbete som utredningen har gjort, och sålunda börjar jag för min del med att här lämna synpunkter på dess förslag med begränsning till nämnda systematiska aspekter på NML.

I avsnitten 2.1–2.3 återger jag lydelserna av de föreslagna regler i NML vilka jag sedan kommenterar i avsnitten 3.1–3.4 i förhållande till regler i skatteförfarandelagen, tullagen, bolagslagen, upphovsrättslagen och FML.

Avslutningsvis nämner jag i avsnitt 4 vissa regeltekniska aspekter som jag lämnade i en artikel i Svensk Skattetidning på de regler om vouchrar som infördes 2019 i ML, och som jag anser åtgärdas genom de förslag som utredningen lämnar om dessa regler i NML.

## 2 Lydelserna av vissa av de föreslagna reglerna i NML

### 2.1 Föreslagna regler i 4 kap. NML

I avsnitt 3.1 kommenterar jag förslaget till 4 kap. 2 § NML om beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet. De föreslagna definitionerna i 4 kap. 2 § NML lyder enligt följande (SOU 2020:31, s. 39):

#### 4 kap. 2 §

Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den utsträckning de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter av dem ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

I avsnitt 3.2 kommenterar jag de föreslagna reglerna angående mervärdesskatt och mervärdesskattegrupper respektive mervärdesskatt och enkla bolag och partrederier i 4 kap. 7 § respektive 16 § NML i förhållande till existerande regler i 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen, 1 kap. 3 § bolagslagen och FML. Här återger jag de föreslagna lydelseerna av 4 kap. 7 och 16 §§ NML (SOU 2020:31, s. 40 och 42):

#### 4 kap. 7 §

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera beskattningsbara personer anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) om förutsättningarna i 8–13 §§ är uppfyllda. Den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses då som en enda verksamhet.

#### 4 kap. 16 §

När ekonomisk verksamhet bedrivs i form av enkelt bolag eller partrederi är varje delägare en beskattningsbar person. Skyldigheter och rättigheter enligt denna lag gäller för var och en av delägarna. När skyldigheterna och rättigheterna går att fördela, gäller de i förhållande till delägarens andel i bolaget eller rederiet.

I 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om när Skatteverket får besluta att en av delägarna ska vara representant.

### 2.2 Föreslagna 9 kap. 16 § NML

I avsnitt 3.3 kommenterar jag den föreslagna regeln angående reducerad skattesats för upplåtelse eller överlåtelse av litterära och konstnärliga verk i 9 kap. 16 § NML i förhållande till reglerna om upphovsrättsligt skydd för sådana verk i 1, 4, 5 och 6 § upphovsrättslagen. I detta avsnitt återger jag den föreslagna lydelsen av 9 kap. 16 § NML (SOU 2020:31, s. 94):

#### 9 kap. 16 §

Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

Första stycket gäller dock inte fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan liknande upptagning som avser information.

### 2.3 Föreslagna 6 kap. 31 § NML

I avsnitt 3.4 kommenterar jag den föreslagna regeln i 6 kap. 31 § om vilka som ska anses som beskattningsbara personer vid tillämpningen av reglerna om bestämningen av platsen för tillhandahållande av tjänster i 6 kap. 2–64 §§ NML. I detta avsnitt återger jag den föreslagna lydelsen av 6 kap. 31 § NML (SOU 2020:31, s. 61):

6 kap. 31 §

Vid tillämpningen av 32–64 §§ ska en

1. beskattningsbar person som även bedriver verksamhet eller genomför transaktioner som inte innefattar sådana beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster som anges i 3 kap. 1 §, anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster som denne förvärvat,
2. juridisk person som inte är en beskattningsbar person men som är registrerad för mervärdesskatt eller som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 6 § varit tillämplig, anses vara en beskattningsbar person.

## 3 Kommentarer

### 3.1 Föreslagna 4 kap. 2 § NML samt 7 kap. 2 § andra stycket skatteförfarandelagen

I förslaget till NML anges i 4 kap. 2 § huvudregeln för vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet (se SOU 2020:31 s. 39). Denna bestämmelse överensstämmer med lydelsen av gällande 4 kap. 1 § ML, där huvudregeln finns sedan den 1 juli 2013, när den genom SFS 2013:368 fick en lydelse som överensstämmer med artikel 9.1 och artikel 10 i mervärdesskattedirektivet.

I Forssén 2011 utvecklade jag frågeställningen om samma subjekt kan ha fler än en ekonomisk verksamhet enligt huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Min konklusion var att EU-domstolens rättspraxis genom målen 268/83 (Rompelman), C-400/98 (Breitsohl) och C-437/06 (Securenta) talar emot att samma subjekt skulle kunna ha fler än en ekonomisk verksamhet. En etablerad ekonomisk verksamhet som ger subjektet i fråga karaktären av beskattningsbar person kan på grund av en ny aktivitet som denne påbörjar förändra på så sätt att en blandad verksamhet med

olika verksamhetsgrenar uppkommer. Emellertid medför inte förekomsten av olika aktiviteter hos en beskattningsbar person en uppdelning av dem i två eller flera olika ekonomiska verksamheter.<sup>3</sup>

Sålunda konkluderade jag att 3 kap. 2 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483) borde ändras så att samma subjekt endast kan registreras till mervärdesskatt för en verksamhet, och inte för ytterligare en verksamhet, om nya aktiviteter tillkommer. I sistnämnda fall ska den registrerade bara anmäla ändrade förhållanden till Skatteverket jämfört med vad som gällde vid registreringsstillfället, vilket följde av 3 kap. 3 § skattebetalningslagen. De båda reglerna i skattebetalningslagen motsvaras numera av 7 kap. 2 § andra stycket och 4 § skatteförfarandelagen.

Utredningen föreslår ingen förändring av regeln om ändrade förhållanden i 7 kap. 4 § skatteförfarandelagen, vilken således överensstämmer med 3 kap. 3 § skattebetalningslagen, också om utredningen SOU 2020:31 skulle leda till lagstiftning. Det medför inget problem i nämnda hänseenden. Problemet är i stället att de förändringar som utredningen föreslår beträffande 7 kap. 2 § andra stycket skatteförfarandelagen är otillräckliga. Jag återger här lydelsen av föreslagna 7 kap. 2 § andra stycket skatteförfarandelagen (SOU 2020:31, s. 270):

Den som driver flera verksamheter som medför skyldighet att betala eller rätt till återbetalning av eller avdrag för mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet.

Jämfört med lydelsen av 3 kap. 2 § andra stycket skattebetalningslagen och gällande 7 kap. 2 § andra stycket skatteförfarandelagen är det ett steg i rätt riktning för att anpassa reglerna till mervärdesskattedirektivet att ”skattskyldighet” utmönstras i den föreslagna lydelsen av 7 kap. 2 § andra stycket skatteförfarandelagen, så att skyldighet att betala mervärdesskatt i stället används i bestämmelsen. Däremot kvarstår problemet som jag tog upp i Forssén 2011, dvs. ordalydelsen av bestämmelsen, i likhet med vad som var problemet med föregångaren i skattebetalningslagen, att flera verksamheter skulle kunna registreras till mervärdesskatt för samma subjekt, vilket jag anser strider mot EU-domstolens rättspraxis.<sup>4</sup>

I Forssén 2011 har jag också behandlat denna problemställning som en systemfråga, där jag behandlar den som ett tillämpningsproblem i förhållande till reglerna

---

<sup>3</sup> Jfr Forssén 2011, s. 193 och 194.

<sup>4</sup> Jfr Forssén 2011, s. 199, 261 och 264.

om registrering till mervärdesskatt i artiklarna 213–216 i mervärdesskattedirektivet, men med reservation för att jag inte gjorde någon fullständig analys av registreringsfrågan enligt EU-rätten.<sup>5</sup> Nu i samband med förslaget till NML bör en sådan göras. Emellertid konstaterade jag att min konklusion att den förfarandemässiga regeln om registrering bör ändras så att samma subjekt endast kan registreras till mervärdesskatt för en ekonomisk verksamhet, är i linje med att Skatteverket sedan Sverige gick med i EU 1995 inte registrerar samma subjekt för flera verksamheter. Jag noterade dessutom att det sedan dess enbart finns tilläggsnumret 01 i mervärdesskatteregistreringsnumret.<sup>6</sup>

### 3.2 Föreslagna 4 kap. 7 och 16 §§ NML samt 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen, 1 kap. 3 § bolagslagen och FML

Problemet med föreslagna 4 kap. 16 § NML är att det inte fungerar med begreppet *ekonomisk verksamhet* i den bestämmelsen och att behålla begreppet *verksamhet* när det avser mervärdesskatt i 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen, om begreppen ska fungera i förhållande till beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet i huvudregeln 4 kap. 2 § NML.

Jag återger här lydelsen av 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen, som inte omfattas av något förslag till ny lydelse av utredningen (jfr SOU 2020:31, s. 265 där ett förslag till ny lydelse av 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen borde ha angetts):

Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår ska vara representant. Representanten ska redovisa och betala skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för verksamheten samt i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

Föreslagna 4 kap. 16 § NML ska ersätta 6 kap. 2 § ML. I Forssén 2013 utvecklar jag problematiken med gällande 6 kap. 2 § ML, när det gäller bestämningen av skattskyldighet enligt ML för delägare i enkla bolag och partrederier och av betalningsskyldighet för en representant som delägarna utser bland sig och som efter ansökan hos Skatteverket, och verkets åtföljande beslut, kan omfattas av sådan skyldighet avseende mervärdesskatt för bolaget eller rederiet. Problemet består i att

<sup>5</sup> Se Forssén 2011, s. 222.

<sup>6</sup> Jfr Forssén 2011, s. 231.

enkla bolag och partrederier inte utgör rättssubjekt, och att det inte är klarlagt i EU-domstolens rättspraxis om ett icke-rättssubjekt kan omfattas av huvudregeln om vem som är beskattningsbar person i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Jag anger att en lösning kunde vara att göra de enkla bolagen och partrederierna skattskyldiga som om de vore egna rättssubjekt, vilket skulle överensstämma med behandlingen i FML av sammanslutningar och partrederier, vilka behandlas som skattskyldiga, trots att de, i likhet med vad som gäller i svensk civilrätt beträffande enkla bolag och partrederier, inte utgör rättssubjekt enligt finsk civilrätt.<sup>7</sup> Jag föreslog att Sverige i samråd med Finland borde ta upp frågeställningen på EU-nivå.<sup>8</sup> Jag har därefter nämnt att förevarande utredning, som från början betecknades Dir. 2016:58, inte förväntades behandla de särskilda fallen av skattskyldighet i 6 kap. ML, såsom 2 §, eftersom den endast skulle innebära en strukturell översyn av ML, varför jag upprepade att Sverige och Finland borde samarbeta med att på EU-nivå ta upp frågan om att ändra artikel 9.1 första stycket, så att mervärdesskattedirektivet innebär att även icke-rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer.<sup>9</sup>

En alternativ lösning som jag föreslog är att införa ett särskilt stycke i 6 kap. 2 § ML med hänvisning till de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML, med hänvisning till 1 § första stycket 1, när det gäller representantfallen. Jag nämner därvid 6 a kap. 1 § andra stycket ML, där en sådan hänvisning sker för *verksamhet* i en registrerad mervärdesskattegrupp, så att sådan grupp omfattas av de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet. Dock nämner jag också att det alternativet inte löser problematiken med skattskyldigheten, när delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi väljer att inte registrera en representant för bolaget eller rederiet enligt frivilligregeln i 6 kap. 2 § andra meningen ML, som hänvisar till 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen, varvid de själva omfattas av den obligatoriska regeln om skattskyldighet i 6 kap. 2 § första meningen ML.<sup>10</sup>

Utredningen SOU 2020:31 föreslår att begreppet skattskyldig utmönstras ur den svenska mervärdesskattelagstiftningen, och att det ersätts med betalningsskyldighet, vilket är förenligt med mervärdesskattedirektivet, varvid direktivets begrepp beskattningsbar person gäller i övrigt precis som i dag. Jag anser att detta är en

<sup>7</sup> Jfr Forssén 2013, avsnitt 7.1.3.2.

<sup>8</sup> Jfr Forssén 2013, avsnitt 7.2.

<sup>9</sup> Se Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland, JFT 1/2019, s. 61–70, 69 och 70.

<sup>10</sup> Jfr Forssén 2013, avsnitt 7.1.3.2.

förändring i rätt riktning. Emellertid fungerar det inte systematiskt sett att ha kvar begreppet *verksamhet* i 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen, när det syftar på registrering av en representant i ett enkelt bolag eller partrederi i fråga om redovisning och betalning av mervärdesskatt för bolagets eller rederiets verksamhet, om förslaget att införa begreppet *ekonomisk verksamhet* i 4 kap. 16 § NML genomförs, när det gäller att delägare i bolaget eller rederiet ska anses som beskattningsbar person. Verksamhet enligt 1 kap. 3 § bolagslagen är ett vidare begrepp än ekonomisk verksamhet, och därför kan även exempelvis ett tippningsbolag eller lottbolag som inte har en ekonomisk verksamhet utgöra ett enkelt bolag.<sup>11</sup>

Eftersom det inte utvecklas vad som avses med enkla bolag eller partrederier under definitioner och förklaringar i föreslagna 2 kap. 1 § NML, kan sålunda tolknings- och tillämpningsproblem uppstå, när den frivilliga regeln om att utse representant för enkelt bolag eller partrederi får en vidare omfattning i 4 kap. 16 § andra stycket NML, genom hänvisningen till 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen och begreppet *verksamhet*, än enligt 4 kap. 16 § första stycket NML, som utgör den obligatoriska regeln om vem som är beskattningsbar person när det gäller delägarna själva och där det snävare begreppet *ekonomisk verksamhet* används.

Mitt förslag är, med reservation för att mervärdesskattemässiga tolknings- och tillämpningsproblem i övrigt inte kan förväntas bli helt eliminerade därmed, att 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen ändras, så att den bestämmelsen särskilt beträffande mervärdesskatt anger att redovisnings- och betalningsskyldighet för en bland delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi utsedd representant endast omfattar mervärdesskatten i en ekonomisk verksamhet i bolaget eller rederiet. Dessutom bör hänvisningar ske i särskilda stycken till huvudregeln i 4 kap. 2 § NML angående vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, såväl i 4 kap. 7 § NML, beträffande mervärdesskattegrupper, som i 4 kap. 16 § NML, beträffande delägare i enkelt bolag eller partrederi. Behovet av en särskild hänvisning till den allmänna bestämmelsen om vem som är skattskyldig överförs, genom att det begreppet utmönstras ur mervärdesskattelagstiftningen, till att i stället gälla en hänvisning till 4 kap. 2 § NML och huvudregeln om vem som är beskattningsbar person.

---

<sup>11</sup> Jfr Forssén 2013, avsnitt 5.3.



### 3.3 Föreslagna 9 kap. 16 § NML samt 1, 4, 5 och 6 § upphovsrättslagen

I Forssén 2013 tog jag upp ett särskilt problem beträffande det mervärdesskattemässiga skatteobjektet och enkla bolag. Det gällde bestämningen av de upplåtelser och överlåtelse av litterära och konstnärliga verk för vilka reducerad skattesats om 6 procent gällde enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML, i stället för den generella skattesatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första stycket ML. Problemet bestod i att 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML endast avsåg självständiga verk enligt 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen, och inte gemensamma verk enligt 6 § upphovsrättslagen. Det innebär en bristande neutralitet med avseende på val av företagsform för författare och konstnärer. Om flera skapar ett gemensamt verk och samarbetar i enkelt bolag, blir tillämplig skattesats 25 procent, medan den reducerade skattesatsen gäller om ett självständigt verk skapas under annan bolagsform.<sup>12</sup>

Den 1 juli 2019 ändrades, genom SFS 2019:261, punkt 8 i 7 kap. 1 § tredje stycket ML till punkt 9, men utan någon förändrad lydelse av bestämmelsen. Utredningens förslag till lydelse av 9 kap. 16 § NML, som skulle komma att ersätta bestämmelsen i ML, innebär ingen lösning på problematiken, eftersom 9 kap. 16 § NML endast innebär att bestämmelsen delats upp i två stycken.<sup>13</sup> Sålunda återkommer jag här till att det föreligger ett behov av neutralitetsskäl att lägga till 6 § upphovsrättslagen i uppräknningen i 9 kap. 16 § NML av de upplåtelser och överlåtelse av rättigheter på kulturområdet som omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent.

### 3.4 Föreslagna 6 kap. 31 § NML samt 2 kap. 2 § första stycket tullagen

I en artikel, med titeln ”Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmningar av vem som är beskattningsbar person”,<sup>14</sup> har jag tagit upp att det förhållandet kan medföra oönskade upplägg. Problemet är att gällande ML har två bestämmningar av beskattningsbar person, nämligen huvudregeln i 4 kap. 1 § och en särskild bestämning för omsättning av tjänster inom landet i 5 kap. 4 §.

---

<sup>12</sup> Jfr Forssén 2013, avsnitt 7.1.3.6.

<sup>13</sup> Jag har även berört denna problematik i Björn Forssén, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018 s. 307–328, 317–320; Björn Forssén, Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden. Svensk Skattetidning 2018, s. 646–658, 650–652; och Björn Forssén, Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms. Svensk Skattetidning 2020, s. 159–171, avsnitt 5.

<sup>14</sup> Jfr Balans fördjupningsbilaga nr 3/2018, s. 17–19.

Huvudregeln får i NML en ny paragraf, 4 kap. 2 §, vilket inte påverkar förevarande problematik. Den gäller i stället 5 kap. 4 § ML, som i NML finns i 6 kap. 31 §, där omsättningsbegreppet ersätts med begreppen leverans och tillhandahållanden, vilket är i enlighet med terminologin i mervärdesskattedirektivet. Den förändringen saknar betydelse för den fråga jag tog upp i nämnda artikel. Problemet som jag berörde där har att göra med den koppling till beskattningsbar person i ML som sker i tullagstiftningen, närmare bestämt i 2 kap. 2 § första stycket tullagen, en bestämmelse som inte ändras materiellt sett enligt utredningens förslag i SOU 2020:31. Utredningen föreslår endast att hänvisningen till ML ges ett nytt SFS-nummer.

Jag återger här den lydelse av 2 kap. 2 § första stycket tullagen som föreslås av utredningen (SOU 2020:31, s. 284 och 285):

Mervärdesskatt som avses i 1 § första stycket ska inte tas ut enligt denna lag utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och

1. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (0000:000) vid importen eller införseln, eller
2. deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (0000:000) vid importen eller införseln.

Problematiken i fråga härrör från 5 kap. 11 a § tullagen (2000:1281), dess lydelse enligt SFS 2014:51, och består enligt min uppfattning i att ordet ”vid” används i bestämmelsen i de båda punkterna i första stycket av gällande 2 kap. 2 § tullagen av villkoren för att mervärdesskatt på import eller införsel ska tas ut enligt skatteförfarandelagen. Eftersom ordet ”vid” inte ändras enligt utredningens förslag, får beskattningsbar person två bestämmelser också i NML, dvs. i huvudregeln 4 kap. 2 § och i regeln om leveranser och tillhandahållanden inom landet i 6 kap. 31 §. Därmed avses enligt min mening även i fortsättningen med beskattningsbara personer inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även exempelvis holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 2 § NML. Jag förklarar problematiken enligt följande.

Eftersom det andra kravet för att Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet enligt 2 kap. 2 § tullagen är – liksom i föregångaren 5 kap. 11 a § första stycket 1

tullagen (2000:1281) – att deklaranten etc. är mervärdesskatteregistrerad i Sverige, uppkommer avdragsrätt för ingående skatt motsvarande mervärdesskatten på importen hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter gör beskattningsbara transaktioner. Därigenom finns även med den föreslagna NML en uppenbar risk för s.k. upplägg, där exempelvis en allmännyttig ideell förening som förvärvar en tjänst från utlandet, och därmed är beskattningsbar person enligt 6 kap. 31 § NML, kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion utan att någon vidareförsäljning sker på vilken utgående skatt skulle redovisas, medan avdrag för ingående mervärdesskatt ändå erhålls för importen.

För att komma åt risken för nämnda slag av upplägg anser jag att ordet ”vid” i uttrycket ”vid importen eller införseln” i 2 kap. 2 § första stycket tullagen bör ändras till uttrycket ”i samband med”. Det finns ett ärende registrerat hos Finansdepartementet 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452), där jag gör lagstiftaren uppmärksam på denna problematik. Jag fick ett svar per brev 2014-12-16, där det angavs att regeringen skulle följa tillämpningen av de importmomsregler som trädde i kraft den 1 januari 2015. En ändring kunde ha genomförts när tullagen (2000:1281) ersattes den 1 maj 2016 av nuvarande tullag, men så skedde inte. Jag föreslår att mitt förslag till ändring av lydelsen av 2 kap. 2 § första stycket tullagen genomförs senast i samband med att NML skulle komma att ersätta ML.

#### 4 Regeltekniska aspekter som åtgärdas genom NML

Jag har tidigare i Svensk Skattetidning lämnat regeltekniska aspekter på vissa av de särskilda regler om behandlingen av vouchrar som infördes i ML den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1333, nämligen följande:

- a) Bestämmelsen i 2 kap. 13 § ML, avseende den situationen att en flerfunktionsvouchert överläts av en annan beskattningsbar person än den som genomför den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhållandet av tjänsterna vid inlösen av vouchern, borde ändras, så att ”annan person” i paragrafen ändras till ”annan beskattningsbar person”.
- b) Den särskilda bestämmelsen i 1 kap. 3 § tredje stycket andra meningen ML, om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvouchert, borde ges ett eget stycke i paragrafen.

- c) Uttrycket ”den skattskyldige” i den särskilda regeln 13 kap. 17 a § ML, om redovisning av ingående moms för förvärv av en enfunktionsvoucher, borde ändras till beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet.<sup>15</sup>

Jag går inte in på vad jag anförde i övrigt i artikeln i Svensk Skattetidning, utan konstaterar endast här att frågeställningarna enligt a–c åtgärdas genom utredningens förslag enligt följande:

- a) Bestämmelsen 5 kap. 42 § i NML ersätter 2 kap. 13 § ML, varvid uttrycket ”annan beskattningsbar person” ersätter ”annan person”. Se SOU 2020:31, s. 54.
- b) En särskild regel om redovisning av utgående mervärdesskatt för överlåtelse av en enfunktionsvoucher införs i NML, 7 kap. 18 §. Se SOU 2020:31, s. 74.
- c) I specialregeln i NML om redovisning av ingående mervärdesskatt för förvärv av en enfunktionsvoucher, 7 kap. 35 §, ersätts i andra stycket uttrycket ”den skattskyldige” i 13 kap. 17 a § andra stycket ML med uttrycket ”den som ska redovisa skatten”. Se SOU 2020:31, s. 79.

---

<sup>15</sup> Se Björn Forssén, Voucherar och moms – regeltekniska aspekter och förslag till forskning. Svensk Skattetidning 2019, s. 329–346, 331.