

Momsrapport



Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt?

En rättsvetenskaplig studie av
Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet

Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt?

En rättsvetenskaplig studie av
Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet

Förord

Reglerna avseende mervärdesskatt är ytterst komplicerade och onödigt svåra för näringsliv, skatteverk och domstolar att tillämpa. De svenska momsreglerna har också genomgått ett stort antal ändringar över tiden.

Mervärdesskatt syftar till att vara en konsumtionsskatt. Företagen är en oavlönad upp-bördsman som normalt inte ska drabbas av momskostnader utan skatten ska flöda mellan parterna tills den når konsumenten. Det finns dock ett flertal exempel på att det svenska momssystemet avviker från denna bärande princip. Konsekvensen är att företagen i stället beskattas.

Någon samlad studie av hur de svenska momsreglerna har utvecklats har inte tidigare gjorts. Detta är bakgrunden till denna studie där docent Pernilla Rendahl vid Göteborgs Universitet har kartlagt vilka syften som bär upp mervärdesskattelagen. En kartläggning har gjorts av lagstiftningen och dess förarbeten från de ursprungliga reglerna från år 1968 fram till i dag.

Av rapporten framgår att ändamålen med skatten ofta är indirekt uttryckta i förarbeten. I rapporten konstateras också att flera olika ändamål som motiverat reglers utformning kan vara motstridiga. Det saknas dock en diskussion i förarbetena kring dessa motsättningar och varför ett visst ändamål särskilt ska beaktas i den aktuella lagändringen. En central fråga som studien ger upphov till är vilka ändamål som är förenliga med tanken på att mervärdesskatten ska vara en konsumtionsskatt.

Rapporten visar också att ovanstående brist påverkar de svenska domstolarnas tolkning och tillämpning av bestämmelserna och som i sin tur kan avvika från hur EU-domstolen tolkar mervärdesskattedirektivet.

Rapporten påvisar behovet av en samlad översyn av mervärdesskattelagen. Detta för att säkerställa att de svenska reglerna är förenliga med EU-rätten. Det behövs också en systematisk genomgång av vad som bör vara ändamål för att inte förfela momsens funktion, dvs. att på ett samhällsekonomiskt effektivt sätt beskatta konsumtion genom att beskatta mervärdet i varje led av produktions- och distributionskedjan. Vidare behöver reglerna också förenklas och förtydligas. En komplicerad lagstiftning är ineffektiv, kostsam och medför felaktigheter för såväl företag som för staten.

I EU:s mätningar av administrativa kostnader för företag ligger moms- tillsammans med redovisningsregler allra högst. Många av de svenska förändringar som har gjorts saknar eller bygger på bristfälliga konsekvensanalyser om påverkan på företagens administrativa kostnader. Vid en samlad översyn av mervärdesskattelagen behövs även ett helhetsgrepp på regelbördan.

Stockholm i mars 2015

Anna Sandberg Nilsson, skatteexpert mervärdesskatt
Claes Norberg, professor, redovisningsexpert

Svenskt Näringsliv

Innehåll

Sammanfattning.....	8
1. Inledning.....	13
1.1 Kort bakgrund	13
1.2 Syfte och avgränsningar.....	14
1.3 Metodologiska frågeställningar	15
1.4 Övervältring av skattebörda och terminologi.....	16
1.5 Disposition.....	17
2. Grundläggande om mervärdesskattens systematik.....	19
2.1 Inledande ord.....	19
2.2 Teoretiska grundteser.....	19
2.3 Grundläggande konstruktion	23
2.4 Identifierade grundläggande ändamål.....	25
2.5 Sammanfattning av identifierade ändamål.....	27
3. Lagstiftade metoder för att övervältra skattebörda	29
3.1 Inledning	29
3.2 Avdragsrätt.....	29
3.3 Återbetalning.....	32
3.4 Uttagsbeskattning	34
3.5 Frivillig skattskyldighet och kort om skattskyldighet i särskilda fall.....	35
3.6 Vinstmarginalbeskattning.....	38
3.7 Gruppregistrering.....	40
3.8 Sammanfattande kommentarer avseende metoder för övervältring	41
4. Inbyggda snedvridningar, hinder eller svårigheter	43
4.1 Avsnittets omfattning	43
4.2 Ej beskattningsbara personer	43
4.3 Undantag från skatteplikt	47
4.3.1 Inledning	47
4.3.2 Undantag på fastighetsområdet	48
4.3.3 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg.....	49
4.3.4 Undantag för utbildning.....	51
4.3.5 Undantag för finansiella tjänster och försäkringstjänster	51
4.3.6 Undantag för investeringsguld	52
4.3.7 Undantag inom kulturområdet	53

4.3.8 Undantag inom idrottsområdet.....	55
4.3.9 Undantag inom massmedieområdet.....	55
4.3.10 Undantag för fartyg och luftfartyg	57
4.3.11 Undantag för vissa andra varor och tjänster	57
4.3.12 Undantag för vissa interna tjänster	59
4.3.13 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar och överlåtelse av verksamhet	59
4.3.14 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.....	59
4.3.15 Undantag för uttag av varor och tjänster	60
4.3.16 Undantag för viss import.....	61
4.3.17 Sammanfattande synpunkter avseende undantagen från skatteplikt.....	62
4.4 Reducerade skattesatser	63
4.5 Avdragsförbud.....	69
4.6 Särregleringar för specifika områden	70
4.7 Sammanfattande kommentarer	73
5. Materiella gränsdragningssvårigheter.....	76
5.1 Inledande kommentarer	76
5.2 Tolkning och tillämpning.....	76
5.3 Orsaker till momsens komplexitet	83
5.4 De svenska ändamålen i ett EU-rättsligt perspektiv.....	87
5.5 Sammanfattande indirekta övervältringsfaktorer.....	89
6. Avslutande kommentarer.....	91
Sammanfattade rekommendationer	94
Referenslista	96
 Bilaga 1 Tabellöversikt Mervärdesskattelagens och dess bestämmelsers ändamål	 102
Bilaga 2 Sammanställning av referat- och notmål från HFD.....	118
Bilaga 3 SFS-register Mervärdesskattelagen 1994:200	130
Bilaga 4 Momsskattesatsernas utveckling.....	150
Bilaga 5 Förteckning över återförvisade mål avseende tryckerimomsen.....	151

Sammanfattning

Mervärdesskatt eller moms är vad som brukar benämnas för en indirekt skatt. Det betyder att bördan av skatten ska bäras av någon annan än den som betalar in skatten till staten, dvs. är skattskyldig. Momsen är på EU-rättslig nivå direkt uttryckt som en konsumtionsskatt (dvs. syftet med skatten är att beskatta konsumtion). I Sverige uttrycks detta indirekt i förarbeten till Mervärdesskattelagen (ML). För att jämföra med inkomstskatten kan sägas att momsens beskattar faktisk konsumtion, medan inkomstskatten beskattar förmågan att konsumera.

För att momsens ska anses vara en konsumtionsskatt krävs att bördan för skatten kan övervältras från de som betalar in skatten till staten vidare till det som ska anses utgöra konsumtion. I vardagligt tal åsyftas konsumenterna, men det kan även vara andra aktörer på marknaden som av olika skäl anses falla inom ramen för det som utgör konsumtion. De som är skattskyldiga för att betala moms till staten är i första hand företagen, de som bedriver ekonomisk verksamhet. För att uppnå en övervältring av skattebördan från uppbördsmän till de som konsumerar används lagtekniska lösningar såsom avdrag för ingående moms och rätt till återbetalning av ingående moms.

Den här rapporten kartlägger vilka syften som finns i ML och dess förarbeten för att se om dessa sammantaget leder till att skatten är att anse som en konsumtionsskatt, dvs. att bördan för skatten kan övervältras från de som är skattskyldiga till konsument. Momsens ändamål eller syften har diskuterats tidigare och då även i termer av om det är att anse som en konsumtionsskatt eller företagsskatt. Om rättsliga förutsättningar för att övervältra skattebördan helt eller delvis saknas på olika områden är frågan om momsens är att anse som en företagsbeskattning istället för en konsumtionsskatt, eller en hybrid där del av bördan träffar företagen och del av bördan träffar konsumtion. I så fall är momsens både en konsumtionsskatt och en företagsskatt.

Huruvida kostnaden för den ingående momsens faktiskt kan övervältras till konsument påverkas av vilken marknad företaget befinner sig på och priselasticiteten för varorna och tjänsterna som det tillhandahåller. Vid en sådan bedömning behöver affärsmodellernas utformning tas i beaktande eftersom en skattepliktig omsättning innebär ett krav på att ersättningen som fås har ett direkt samband med den vara eller tjänst som säljs. Vad som ekonomiskt kan övervältras omfattas däremot inte av rapporten.

Efter en genomgång av samtliga propositioner till ML kan konstateras att ändamålen ofta är indirekt uttryckta. Fokus i förarbeten läggs istället på att förklara den materiella innebörden i bestämmelsen som ändras eller läggs till i lagen. Likaså har många ändringar skett i ML och ingen principiell genomgång av ML har gjorts, inte heller i samband med EU-inträdet. En viktig rekommendation som framkommer i den här rapporten är att en principiell översyn av ML behövs i syfte att förenkla och förtydliga ML som är tekniskt komplicerad. En komplicerad lagstiftning kan bli ineffektiv, vilket innebär att det kostar mer för företag och staten att administrera och fullgöra skyldigheter som följer av lagstiftningen. Det blir också lättare att göra fel om en lag är komplicerad vilket leder till ökade kostnader. Likaså kan hävdas att en principiell översyn behövs för att nå större konformitet med EU-rätten då samma grundteori finns men principer

ges olika innebörd och vikt vid rättstillämpningen. Olika delar i momssystemet behöver sättas i en kontext utifrån momsens helhet och i förhållande till det grundläggande ändamålet att enbart beskatta mervärdet för att belasta faktisk konsumtion. Likaså påverkar förarbetens utformning domstolars tolkning och tillämpning av bestämmelserna. En annan rekommendation är därför att förtydliga de svenska bestämmelsernas syfte och förhållande till motsvarande EU-rättsliga bestämmelserns syften.

Samtliga rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) avseende ML har lästs fram till 1 januari 2015 och även här är en viktig slutsats som dras i rapporten att domstolen ofta använder en EU-konform tolkning, men att denna inte innebär att syftet med den svenska bestämmelsen sätts i relation till syftet med den EU-rättsliga bestämmelsen. Istället tas utgångspunkten i om den svenska rätten leder till ett materiellt resultat som överensstämmer med EU-rätten eller inte. Jämfört med EU-domstolens tolkningsmetoder är en viktig skillnad att EU-domstolen i mycket stor utsträckning beaktar såväl bestämmelsens kontext som dess syfte. Detta leder till parallella rättsutvecklingar på nationell nivå och EU-rättslig nivå eftersom tolkningsmetoderna som används av EU-domstolen och HFD skiljer sig åt. En konsekvens av parallella rättsutvecklingar kan vara att en bestämmelse tillämpas på ett sätt som över tiden strider mot dess syfte sett ur hur bestämmelsen ursprungligen var tänkt att fungera inom ramen för momssystemet, exempelvis kan en för vid eller smal tolkning av avdragsrätten leda till konkurrenssnedvridningar och problem med övervältringen av skattebördan. En principiell översyn av ML skulle kunna motverka detta eftersom en sådan översyn kan iakttä problematiken med parallella rättsutvecklingar samt upprätthålla de konstitutionella krav som ställs på skattelagstiftningen. Exempel på när frågan om övervältring aktualiseras i praxis är målen om stadigvarande bostad och tryckerimoms-målen.

De olika ändamål som har identifierats sammanfattas i nedanstående checklista. Den bygger dels på de allmänna motiveringarna och dels på de specifika motiveringarna för olika bestämmelser. Checklistan är ingen rangordning av vilka ändamål som är viktigare än andra. Det som diskuteras i slutsatserna av rapporten är dock om en moms enbart har ett ändamål eller fler. Det enda ändamålet skulle kunna vara att beskatta mervärdet och på så sätt skapa skatteintäkter till staten. Resterande ändamål kan därefter vara komplementära eller motstridiga.

Identifierade ändamål:

1. Momsen är en mervärdesskatt, vilket innebär att skattens grundkonstruktion ska möjliggöra en beskattning av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan.
2. Momsen ska enligt mervärdesskatteprincipen inte leda till kumulativa effekter eller dold skatt.
3. Momsen ska inte verka konkurrenssnedvridande, dvs. neutralitetsaspekter ska beaktas vid skattens konstruktion och tillämpning.

4. Momsen ska vara samhällsekonomiskt effektiv (inbringa mer medel till staten än vad den kostar att administrera och efterleva, eller fullgöra) och leda till att trygga sysselsättningen och främja produktionen (har även uttryckts i termer av att momsen ska främja en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik och främja ekonomiskt framåtskridande).
5. Momsen ska vara anpassad till den EU-rättsliga regleringen.
6. Momsen ska vara en generell skatt med få undantag och särregleringar (har även uttryckts i termer av att momsen ska innehålla få indirekta eller dolda subventioner).
7. Momsen ska främja det svenska näringslivets internationella konkurrenskraft (avser främst hur mervärdesskatten tekniskt påförs eller dras av vid import och export).
8. Momsen ska inte leda till dubbelbeskattning eller icke-beskattning (motverkar den grundläggande principen om beskattning av mervärde i varje led i produktions- och distributionskedjan samt att skatten ska vara generellt utformad).
9. Momsen ska leda till ett rationellt beskattningsresultat.
10. Momsen ska vara enkel att tillämpa eller praktiskt tillämpbar och kontrollerbar (det senare innebär exempelvis att särlösningar motiveras av tekniska svårigheter).
11. Momsen ska minska risken för skatteundandragande balanserat mot att inte beskatta mer än mervärdet (uttrycks även i termer av förhindra skatteflykt eller missbruk såsom momsbedrägerier).
12. Momsen ska inte fördyra boende, men belasta privata levnadskostnader
13. Momsen ska inte leda till likviditetspåfrestningar.
14. På EU-nivå beaktas samhällsekonomisk effektivitet utifrån EU som helhet, i termer av etablerade eller icke-etablerade företag, däremot inte utifrån ett nationellt perspektiv som återfinns i Sverige.

Rapporten konstaterar att det finns motsättningar mellan flera av de uppräknade ändamålen. Diskussion om dessa motsättningar saknas ofta i förarbeten.

Momsen är härutöver regleringstekniskt komplicerad. Det finns flera korshänvisningar på olika nivåer, både mellan paragrafer inom kapitel och mellan kapitel samt hänvisningar till andra lagar. En komplex lagstiftning försvårar möjligheten att nå flera av ändamålen och leder däribland till att den är svår att tolka och tillämpa.

Graden av gränsöverskridande samarbete avseende både handel och lagstiftning aktualiserar ytterligare problemområden som domstolen i sista skedet måste avgöra i enskilda fall. Den internationella koordineringen som sker via OECD:s arbete med internationella riktlinjer och det pågående harmoniseringsarbetet inom EU ger olika verkningar både vid lagstiftningsprocessen och vid tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna. Exempelvis är EU-direktiv bindande avseende det resultat som ska uppnås och en tes är att detta påverkar HFD:s användning av en EU-konform tolkning och att denna i så stor utsträckning tar sikte på det materiella resultatet. Om motsvarande materiella resultat nås med den svenska bestämmelsen som den EU-rättsliga bestämmelsen så fullgör Sverige sin harmoniseringsskyldighet.

En annan svårighet för domstolar att hantera är att även sakomständigheterna i målen har blivit mer komplexa på grund av ökade gränsöverskridande handelsmönster och

nya affärsmodeller och betalningsmetoder. En mer principiell och systematisk argumentation i domskäl skulle kunna motivera och förtydliga varför avsteg från att beskatta mervärdet görs, vilket skulle öka transparens och eventuellt också förutsebarheten för skattskyldiga.

De motsättningar som har identifierats mellan ändamålen är vidare:

1. Momsen är tekniskt svår, vilket leder till en motsättning i förhållande till dess praktiska tillämpning och en strävan efter enkelhet (uttrycks även i termer av att mervärdesskatten ska vara enkel att tillämpa för både myndigheter och skattskyldiga).
2. Neutralitetsaspekter kan nedprioriteras utifrån praktiska skäl eller ”andra skäl”, det senare är dock inte fullt ut definierat (det senare torde även inbegripa det som i senare förarbeten benämns för fördelningspolitiska ändamål) Påverkan på neutralitet ska dock enbart uppgå till ”någon nämnvärd grad”, vilket bör betraktas som neutralitetsstörningar i mindre utsträckning.
3. Likaså kan målet om att undvika kumulativa effekter (och därmed upprätthållandet av en beskattning av mervärdet) få stå tillbaka i förhållande till praktiska skäl och ”andra skäl”.
4. Då momsen ska följa en mervärdesskatteprincip finns en risk för en administrativ belastning som kan motverka exempelvis skattens samhällsekonomiska effektivitet och eventuellt också motverka produktion (skillnad mellan uppbördsman och skattebärare).
5. Svårigheter i den praktiska tillämpningen kan medföra kontrollproblem, varför risk för missbruk, bedrägerier eller skatteflykt och skattefusk som också identifieras i förarbeten, kan öka. Risk för missbruk och bedrägerier beror dock inte enbart på svårigheter i den praktiska tillämpningen utan även genom att mervärdes-skattesystemet som sådant skapar luckor som kan utnyttjas i felaktiga syften (dvs. leda till ett irrationellt beskattningsresultat).
6. Demokratiska skäl och kulturpolitiska skäl är ändamål som motiverar avsteg från grundprinciperna genom att exempelvis införa undantag och reducerade skattesatser (kan även betraktas som fördelningspolitiska skäl).

Avslutningsvis efterlyses en ökad diskussion och koordinering av vad som är ändamål med olika delar av momssystemet för att inte förfela momsens funktion, dvs. att på ett samhällsekonomiskt effektivt sätt beskatta konsumtion genom att beskatta mervärdet i varje led av produktions- och distributionskedjan. Överst på listan står en önskan om en principiell reform av ML.

Avslutningsvis efterlyses en ökad diskussion om vad som är ändamålet eller ändamålen med momssystemet och dess olika delar. Hur samverkar de olika delarna för att nå ändamålen, eller hur motiveras avsteg från ändamål när det finns inbyggda motsättningar i systemet? Vilka principer ska eller bör beaktas vid avväganden mellan motstridiga intressen?

En ökad diskussion är grunden för att öka transparens och kan även utgöra ett steg i en analys av momsens grundfunktion, dvs. att beskatta konsumtion genom en beskattning av mervärdet i varje led av produktions- och distributionskedjan. Om övervältringen av skattebördan däremot inte upprätthålls, av olika skäl, krävs en fortsatt diskussion om huruvida momsen är en hybrid, dvs. både en konsumtionsskatt och en företagsskatt, en beskattning i syfte att beskatta transaktioner som utgör omsättning oavsett om de utgör konsumtion eller inte.

Sammanfattande rekommendationer är därför att göra en principiell reform av ML. En principiell reform innebär att ändamålen på svensk nivå synliggörs och ställs i relation till motsvarande eller motstridiga syften på EU-nivå. Vidare innebär en sådan reform att de olika delarna i momssystemet förtydligas i förhållande till såväl grundfunktion som till olika delars funktion i syfte att förenkla och förtydliga ML, samt att systematiskt analysera eventuella problem med parallella rättsutvecklingar.

1. Inledning

1.1 Kort bakgrund

Grundföreställningen om en mervärdesskatt är att det är en omsättningsskatt där bördan av skatten slutligen ska belasta konsumtion i form av en konsumtionsskatt. Grundtekniken för att så ska ske, förutsätter att samtliga beskattningsbara personer kan beviljas avdrag för inköp av varor och tjänster i sin ekonomiska verksamhet genom samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Avdrag eller rätt till återbetalning för erlagd skatt på inköp i ekonomiska verksamheter utgör därmed övervältringsfaktorer som syftar till att vältra över skattebördan från de beskattningsbara personerna till konsumenterna. De som är uppbördsmän för inbetalning till staten är däremot de som är skattskyldiga i enlighet med 1 kap. 2 § ML.¹ Förevarande rapport behandlar rättsliga förutsättningar för övervältring av skattebördan av mervärdesskatten och om den därigenom är att anse som en konsumtionsskatt eller en företagsskatt. Detta görs genom en systematisering och problematisering av mervärdesskattelagens ändamål såsom de uttrycks i lagstiftning, förarbeten och praxis från HFD. I mer begränsad omfattning görs även jämförelser med EU-rättsliga ändamål i syfte att ytterligare problematisera de ändamål som återfinns på nationell nivå.

Mervärdesskatten introducerades i Sverige 1 januari 1969, i form av en allmän omsättningsskatt.² Dessförinnan fanns varuskatten som inte enbart träffade konsumtion utan även investeringar och förbrukningsmaterial tidigare i produktions- och distributionskedjan. Tidigare erlagd skatt räknades in i beskattningsunderlaget varför kaskadeffekter uppstod.³ Utredningen som föregick övergången från varuskatten till omsättningsskatten publicerades 1964 och utgår från såväl principiella som tekniska utgångspunkter för en reform av den indirekta beskattningen.⁴ Den teoretiska grunden för mervärdesskatten, såsom den svenska lagstiftningen blivit utformad, härstammar från de teorier som utvecklats av *Siemens* och *Adams*.⁵ Kortfattat bygger deras teorier på att en flerledsskatt med möjlighet till avdrag på så sätt att enbart mervärdet beskattas i varje produktions- och distributionsled skapar större skatteintäkter vid en generell utformning och mindre kontrollproblem i jämförelse med en direkt beskattning.⁶ I utredningen av huruvida en mervärdesskatt skulle införas i Sverige diskuterades även det befintliga mervärdesskattesystem som fanns i Frankrike, där problem förelåg med bland annat differentierade mervärdesskattesatser.⁷ Problemen har bland annat uppmärksammats av *Lauré*.⁸

I samband med skattereformen 1990 gjordes en omarbetning av mervärdesskatten till vilken grundarbetet gjordes i den sk. KIS-utredningen – Kommittén för indirekta

¹ Mervärdesskattelagen 1994:200.

² Se *Kungl. Maj:ts proposition nr 100 år 1968 till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m. given Stockholms slott den 22 mars 1968* (härefter prop. 1968:100).

³ Se SOU 1964:25 *Nytt Skattesystem*, s. 40.

⁴ A. bet. s. 28-29 och kap. 8-9.

⁵ Se von Siemens, C.F., *Improving the Sales Tax* (1921) och Adams, T.S., "Fundamental Problems of Federal Income Taxation", *Quarterly Journal of Economics* 35 (4) (1921), 527-553.

⁶ Se för vidare jämförelse Sullivan, C.K., *The Tax on Value Added*, Columbia University Press, 1965.

⁷ Se SOU 1964:25, s. 107.

⁸ *Lauré, M., La Taxe sur la valeur ajoutée*, Librairie du Recueil Sirey, 1953 och *Lauré, M., Au secours de la T.V.A.*, Paris, Presses universitaires de France, 1957.

skatter.⁹ Syftet med reformen som gjordes 1990 var att få en mer enhetlig skattebas, då de indirekta skatterna var splittrade och inte lika omfattande som mervärdesskatten har kommit att bli. En viktig anledning till att bredda skattebasen var att få en mer konsumtionsneutral beskattning. Likaså angavs som skäl för reformen, att den internationella utvecklingen, främst inom dåvarande EG, gick i riktningen mot mer generella mervärdesskatter.¹⁰ Ett annat skäl till att vidga skattebasen var att finansiera den reform som skedde av inkomstbeskattningen vid samma tidpunkt.¹¹ De utredningar som låg till grund för förändringarna var inriktade på tekniska lösningar och anpassningar av mervärdesskatten för att bredda skattebasen och omfattade därmed inte mervärdesskattens principiella utformning.¹² De tekniska och praktiska lösningar som föreslogs tog dock neutralitetsaspekter i beaktande.

I samband med medlemskapet i EU (dåvarande EG) 1995 genomfördes ytterligare anpassningar i mervärdesskatten. Nämnas bör särskilt omarbetningen av mervärdesskattelagen 1994 samt EU-anpassningen 1995.¹³ Skälen för införandet av den nya ML var att göra lagstiftningen mer lättillgänglig och överskådlig.¹⁴ Härefter har flertalet tekniska anpassningar, tillägg och förändringar gjorts. Skälen för olika justeringar av paragrafer, såsom angivna i propositioner, återfinns fullständigt systematiserat i Bilaga 1.

1.2 Syfte och avgränsningar

Den här rapporten syftar till att kartlägga och analysera rättsliga faktorer som möjliggör eller försvårar övervältring av skattebördan från uppbördsmän till slutkonsument i enlighet med en konsumtionsskatts ändamål. Dessa faktorer utgör övervältringsfaktorer vilka identifieras och problematiseras genom att analysera lagstiftarens ändamål med mervärdesskatten såsom uttryckta i lagregler, förarbeten och praxis från HFD. Eftersom det är de rättsliga faktorerna som kartläggs och analyseras omfattar rapporten därmed inte andra faktorer såsom ekonomiska. De förarbeten som har analyserats är i första hand samtliga propositioner.

En övergripande jämförelse görs även med EU-rättsliga ändamål då momsen i stor utsträckning är harmoniserad inom EU. Rapporten har dock ett nationellt perspektiv varför EU-rätten snarare utgör en grund för problematisering av de nationella ändamålen istället för att utgångspunkten tas i de EU-rättsliga källorna. Detta för att möjliggöra en större koncentration på de syften som framkommer nationellt.

Övervältringsfaktorer kan vara såväl materiella som formella. Fokus i denna rapport är framförallt de materiella reglerna i ML. Förfaranderegler och regler om redovisning och fakturering behandlas således inte. Dessa regler kan utgöra hinder och medel för övervältring, men för att möjliggöra en djupare genomgång av de materiella reglernas ändamål har förfarandereglerna fått stå tillbaka i denna studie. Ytterligare en avgränsning som görs är att lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting inte behandlas, även om det i sig är en del i övervältringsfrågan hänförlig till offentlig verksamhet och gränsdragningen gentemot denna. Istället för att lagtekniskt diskutera frågan om övervältring avseende kommuner och landsting behandlas den principiellt utifrån frågan om avdragsrätt och rätt till återbetalning.¹⁵

⁹ Se SOU 1989:35, *Reformerad mervärdesskatt m.m.*

¹⁰ Se prop. 1989/90:111, *Om reformerad mervärdesskatt m.m.*, s. 82.

¹¹ A. prop., s. 83.

¹² A. prop., s. 86.

¹³ Se prop. 1993/94:99, *Om ny mervärdesskattelag* och prop. 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*.

¹⁴ Se prop. 1993/94:99, s. 103-104.

¹⁵ Anmärkas bör att en utredning avseende dold skatt vid ersättning till kommuner, landsting, kommunförbund och samordningsförbund initierats och ska redovisas 1 augusti 2015, Utredningsdirektiv 2014:48.

Mervärdesskattens ändamål har diskuterats tidigare i doktrin och då vilken typ av skatt mervärdesskatten kan klassificeras som, en konsumtionsskatt eller en företagskatt.¹⁶ Den här rapporten beaktar detta, men koncentreras till att fastställa övervält-ringsfaktorer utifrån momsens ändamål samt att problematisera dessa utifrån frågan om övervältring av skattebördan. Om övervältring av skattebördan inte sker behöver detta inte innebära att det är en företagsbeskattning *de jure*, men det kan vara en mervärdesskattehybrid som inte enbart belastar konsumtion, utan även produktion och distribution på så sätt att det får effekter som *de facto* är jämförliga med en företagsbeskattning.

Härutöver jämförs mervärdesskattens grundläggande funktioner och grundteorier samt de ändamål som identifierats med andra grundläggande principer som ofta diskuteras vid utformning av skattesystem. Dessa utgör jämförelsegrunder, men studien omfattar inte vilka grundteorier eller principer som bör ligga till grund för utformningen av ett skattesystem i allmänhet eller ett mervärdesskattesystem i synnerhet.

1.3 Metodologiska frågeställningar

Då syftet med rapporten är att fastställa rättsliga övervält-ringsfaktorer är den metodologiska grunden för studien rättsvetenskaplig. Rättsvetenskapen är mångfacetterad och en metodologisk svårighet i den här rapporten är att frågan om övervältring av skattebördan inte avser att fastställa gällande rätt i en specifik situation, utan att fastställa ändamål utifrån gällande rätt som påverkar övervältringen av skattebördan i positiv eller negativ riktning. Det skulle kunna hävdas att såväl systemteoretiska som struktur-analyserande teorier är del av den metod som används här.¹⁷ Likväl kan hävdas att studien tar sikte på att fastställa ändamål mer i linje med *Ekelöfs* teorier liksom att ändamålen i första hand identifieras genom en systematisk tolkning av rättskällor, där konsekvens och konsistens analyseras.¹⁸ Metodvalet i sig kan även vara en faktor som påverkar övervält-ringsgraden. De metodologiska överväganden som gjorts för den här rapporten omfattar ovanstående funderingar, men då metodvalet i sig kan påverka resultaten har jag valt ett öppet och inkluderande förhållningssätt och inte valt att begränsa analysens omfattning utifrån hur källor kan, får eller bör beaktas, mer än att dessas rättskällehierarkiska värde ges genomslag för att besvara rapportens syfte.

Utgångspunkten för studien är att systematiskt identifiera vilka ändamål som är hänförliga till gällande ML och dess bestämmelser. Detta har gjorts genom att läsa samtliga propositioner till nu gällande ML och även tidigare gällande mervärdesskattelag samt förarbeten till omsättningsskatten. Resultatet redovisas i den här rapporten. Förarbetens betydelse för fastställande av en lagstiftning och dess bestämmelsers ändamål kan ifrågasättas, då de inte alltid lyfter fram lagens eller bestämmelsens syften eller ändamål.¹⁹ En skatt uppfyller sällan enbart ett ändamål, vilket innebär att även om mervärdesskatten har som huvudsyfte att exempelvis beskatta konsumtion, kan andra ändamål gälla för olika delar av mervärdesskattesystemet. Att synliggöra olika ändamål med ML som helhet och separata delar eller bestämmelser, är en grundförutsättning för att kunna analysera rättsliga medel och hinder för övervältring. Det är därför viktigt

¹⁶ Se exempelvis, Melz, P., *Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem*, Juristförlaget 1990, s. 38-43.

¹⁷ Se Strömholm, S., *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, Norstedts juridik 1996, s. 140-143, 147-148, 421-423, 474-475.

¹⁸ A. a., s. 480-489.

¹⁹ A. a., s. 364.

att skilja mellan övergripande ändamål och ändamål som är hänförliga till särskilda delar eller paragrafer.²⁰

Härutöver diskuteras vidare hur de i rapporten fastställda ändamålen används i praxis för tolkning och tillämpning av mervärdesskatten. En fullständig studie av praxis skulle inkludera såväl praxis från EU-domstolen som praxis från samtliga svenska förvaltningsdomstolar och skatterättsnämnden (SRN). För att avgränsa omfattningen är praxisgenomgången begränsad till att omfatta domar från HFD. En systematisering och analys av såväl lägre instansers domar som förhandsbesked från SRN skulle ha gett ett fullständigt underlag. Likaså skulle samtliga ställningstaganden från Skatteverket (SKV) kunnat analyseras för att beakta SKV:s tolkning av de materiella reglerna. Den graden av fullständighet ligger dock utanför den här rapportens tidsmässiga ramar. Utöver propositioner har även ett stort antal utredningar och betänkanden lästs. I första hand har hänvisning gjorts till propositioner och eventuellt bakomliggande SOU.

Den EU-rättsliga inverkan på momsen är stor avseende såväl direkta rättsakter i form av direktiv och förordningar samt indirekt genom koordinering genom exempelvis Mervärdesskattekommittén och förklarande anmärkningar från Kommissionen.²¹ Likaså har EU-domstolens praxis avgörande betydelse för tolkningen av de EU-rättsliga bestämmelserna. Detta påverkar såväl den nationella lagstiftningen som praxis och metodologiskt hade det varit mer korrekt att fördjupa den EU-rättsliga genomgången i rapporten. För att få en djupare belysning av det svenska materialet har detta dock nedprioriterats.

1.4 Övervältring av skattebörda och terminologi

Mervärdesskatten ämnar beskatta omsättning genom konsumtion och grundsystematiken för hur skatten är uppbyggd diskuteras i avsnitt 2. Innan så görs, bör dock begreppen övervältring och skattebörda diskuteras mer ingående.

Övervältring innebär att skattebördan från uppbördsman (skattskyldig) fullt ut ska kunna flyttas framåt i nästa led i produktions- och distributionskedjan, för att slutligen belasta konsumtion. Om övervältringsgraden av såväl den direkta som den indirekta skattebördan försvåras av mervärdesskattesystemets utformning kan mervärdesskattens ändamålsenlighet ifrågasättas. Skatten kan i så fall snarare anses vara en hybrid som frångått principen om beskattning av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan. Den direkta skattebördan åsyftar när övervältring inte kan ske genom exempelvis begränsningar i avdragsrätten. Den indirekta skattebördan åsyftar kostnaderna som regleringen medför för företag för att dessa ska kunna fullgöra sina skyldigheter som uppbördsmän, dvs. efterlevnadskostnader eller fullgörandekostnader.

Skattebördan avser därmed den belastning som en skatt innebär som inte kan skjutas över på, eller övervältras på, någon annan. Skattebördan omfattar därmed såväl dold beskattning som kumulativa effekter som kan uppstå i ett mervärdesskattesystem. Dold beskattning och kumulativa effekt har diskuterats som en del av dubbelbeskattningsbegreppet såsom använt på mervärdesskattens område.²² I skattebördan kan även

²⁰ För ett liknade resonemang, se Englisch, J., "VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes", in Lang m.fl. *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* IBFD, 2009, s. 6.

²¹ Se Art. 288, 290 FEUF och Art. 397 och 398 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

²² Se exempelvis, Rendahl, P., "Unilateral Measures to Avoid International Double (Non-) Taxation: VAT/GST vs. Direct Taxation" i Lang M., m.fl. *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, International Bureau of Fiscal Documentation 2009, s. 1119-1144.

inkluderas skatteregelbördan, vilken omfattar komplexiteten i lagstiftningen som påverkar kostnaderna för uppbördsmännen att efterleva gällande regelverk. Efterlevnadskostnaden eller fullgörandekostnaden, som den också benämns, används i förevarande rapport som synonyma begrepp. I samhällskostnaden för skatten ingår även administrativa kostnader för lagstiftare, domstolar och myndigheter att administrera och kontrollera skatten.

Skatteverket har undersökt företags fullgörandekostnader eller efterlevnadskostnader för momsen i rapporten *Krånglig moms – en företagsbroms?*²³ I rapporten diskuteras bland annat *Adam Smiths* grundtankar om vägledande principer för ett skattesystem från 1776, på engelska benämnda som *equality, certainty, convenience och economy*. I SKV:s rapport översätts dessa till rättvisa, förutsebarhet, enkelhet och effektivitet.²⁴ Vidare anger SKV att förutsebarhet och enkelhet uteslutande avser fullgörandekostnader.²⁵ Jag är inte enig med den uppfattningen, det finns fler principer som påverkar graden av övervältring. Principerna från *Adams* teorier och flera, diskuteras närmare i avsnitt 2.1.

På momsens område har en skiftande terminologi använts över tiden. Mervärdesskatt med ett -s, benämns mervärdesskatt eller moms, förutom i direkta citat från den tidsperiod då mervärdesskatt med ett -s, ansågs vara den vedertagna stavningen. Användandet av moms istället för mervärdesskatt är för att få en mer pedagogisk och lättförståelig text. Löpande används termerna beskattningsbar person, skattskyldig och uppbördsman. Skillnaden mellan dessa begrepp har varierat i tid och fram till 2013 användes yrkesmässig verksamhet istället för beskattningsbar person i svenska förarbeten och lagstiftning. När beskattningsbar person används i rapporten åsyftas de som omfattas av det begreppet i rättslig mening. Detta skiljer sig från när skattskyldig används, vilket betecknar vem som är skattskyldig till staten och därigenom uppbördsman. I rapporten används såväl skattskyldig som uppbördsman beroende av dess sammanhang. Skattskyldig syftar som regel på vem som enligt ML är att betrakta som skattskyldig, medan uppbördsman är en mer teknisk benämning på den som ska betala in momsen till staten.

1.5 Disposition

Eftersom rapporten syftar till att analysera mervärdesskattens ändamålsenlighet avseende övervältring av skattebördan behandlar närmast följande avsnitt den grundläggande systematiken i ML. Teoretiska grundansatser om vilka kriterier mervärdesskatten som en konsumtionsskatt ska uppfylla ställs mot lagstiftarens generellt uttryckta syften med ML, vilka i det fallet i första hand bygger på en genomgång av allmän motiveringarna i förarbeten. Inom ramen för det senare återfinns flertalet ändamål som kan ställas mot varandra – således kan ändamålen användas som en utvärderingsmodell för hur lagstiftaren tagit sig an frågan om övervältring av skattebördan.

I avsnitt 3 behandlas de av lagstiftaren utsedda grundfunktionerna för att säkerställa övervältring och beskattning av konsumtion, vilket bland annat inkluderar avdrag för ingående moms, rätt till återbetalning och uttagsbeskattning. Härutöver behandlas även frivillig skattskyldighet, gruppregistrering och vinstmarginalbeskattning. Lagstif-

²³ Se Skatteverkets rapport 2006:3, *Krånglig moms – en företagsbroms? Om företagens fullgörandekostnader för moms*, <http://www.skatteverket.se/download/18.4bf45f331098492fe0e8000473/rapport200603.pdf> (2014-03-10).

²⁴ SKV 2006:3, s. 17.

²⁵ A. st.

tarens ändamål med dessa delar i ML ställs mot de ändamål som mervärdesskatten som en konsumtionsskatt ska uppfylla, såsom fastställt i avsnitt 2 i denna rapport.

Avsnitt 4 omfattar de inbyggda hinder, svårigheter eller snedvridningar som återfinns i ML. Med detta avses särskilt undantag från skatteplikt, begränsningar av vilka som kan anses vara beskattningsbara personer, reducerade skattesatser och särreglerade områden. Metoden för genomgången av, i ML inbyggda, hinder – eller upphov – till dold skatt eller kumulativa effekter, är densamma som för diskussionen av de av lagstiftaren identifierade metoderna för att uppnå övervältring. Detta innebär att lagstiftarens ändamål med olika undantag och reducerade skattesatser identifieras och diskuteras utifrån möjligheter till och hinder för övervältring. Liksom tidigare avsnitt ställs de ändamål och avvägning dem emellan i förhållande till de grundläggande kriterier som identifierats och diskuteras i det andra avsnittet.

Det femte avsnittet omfattar andra materiella svårigheter som inte är direkt inbyggda i ML, utan snarare indirekt framkommer genom att ML är en komplex lagstiftning och att materiella gränsdragningssvårigheter ofta uppkommer. Diskussionen om förenkling och praktisk tillämpning är ständigt närvarande i utredningsarbeten på såväl nationell nivå som EU-nivå. Materiella svårigheters inverkan på övervältring har huvudfokus i detta femte avsnitt och återkopplar till de grundläggande ändamål som identifierats och diskuterats i det andra avsnittet. Härutöver diskuteras särskilt även förhållandet mellan EU-rättsliga och nationella ändamål.

Det sjätte och sista avsnittet sammanfattar slutanalysen och en problematisering av rapportens syfte och olika delar. Avslutande rekommendationer ges sist i ett separat avsnitt – Sammanfattande rekommendationer.

2. Grundläggande om mervärdesskattens systematik

2.1 Inledande ord

Det här avsnittet förklarar grunden för hur mervärdesskatten är uppbyggd i syfte att beskatta konsumtion. Först diskuteras teoretiska grundteser. Därefter förklaras momsens konstruktion och de identifierade ändamål som kan utläsas av förarbetens allmänna motiveringar presenteras. Sist i avsnitt 2.5 sammanfattas de grundläggande ändamål som identifierats avseende momssystemet i Sverige.

2.2 Teoretiska grundteser

I det följande identifieras och presenteras kriterier som kännetecknar en konsumtions-skatt, såsom uttryckt av lagstiftaren samt skatterättslig och skatteekonomisk litteratur. Utifrån kriterierna som kännetecknar en konsumtionsskatt i allmänhet och den svenska mervärdesskatten i synnerhet, kan forskningsfrågor presenteras i form av hypoteser vilka i följande kapitel diskuteras och analyseras. Härutöver diskuteras vidare de principer som först utvecklats av *Smith*.

När mervärdesskatten introducerades 1969, under finansminister Gunnar Strängs tid, angavs i förarbeten att de främsta skälen för att ersätta den tidigare omsättningsskatten med en mervärdesbeskattning, var att utifrån statsfinansiella skäl, trygga sysselsättningen och främja produktionen.²⁶ Bildandet av den europeiska gemenskapen och målet att införa en mervärdesbeskattning inom gemenskapen, samt införandet av en mervärdesskatt i Danmark, angavs som skäl för att införa en liknande beskattning i Sverige.²⁷ Innan införandet 1969, hade även två statliga utredningar gjorts, SOU 1957:13 och SOU 1964:25. Den första föreslog en ettledsskatt och den andra låg till grund för den proposition som föregick införandet av mervärdesskatten 1969.²⁸ Förslaget från SOU 1964:25 remissbehandlades och yttranden som inkom publicerades i SOU 1965:28. Remissyttrandena var till övervägande del positiva till att införa en mervärdesskatt. De nackdelar som påtalades gällde i första hand den ökade administrativa belastning som en mervärdeskatt skulle påföra samt att vissa kontrollproblem och olägenheter avseende den praktiska tillämpningen förutsågs.

När grunden för mervärdesskattesystemet diskuteras i doktrin hänvisas både till *Siemens* och *Adams* som ursprungsfäder. Båda diskuterar mervärdesskatten, men *Siemens* tar sikte på tekniken för hur ett mervärdesskattesystem byggs upp medan *Adams* tar avstamp i en jämförelse mellan inkomstbeskattning och konsumtionsbeskattning. *Siemens* uttryckte 1919 en princip om beskattning av mervärdet utan kaskadeffekter eller kumulativa effekter genom möjligheten till avdrag för ingående skatt – mervärdesskatteprincipen. Hans teoretiska grund kan därmed sägas utgå från tekniken i hur en beskattning av mervärdet skulle upprätthållas och fördelar samt nackdelar med detta.²⁹

²⁶ Se prop. 1968:100, s. 25.

²⁷ A. st.

²⁸ Se SOU 1957:13 *Den statliga indirekta beskattningen*.

²⁹ Se von Siemens, C.F., *Veredelte Umsatzsteuer*, Simmenstedt 1919.

Adams hade redan innan 1920 konstaterat att enbart en inkomstbeskattning var otillräckligt för att möta upp mot statens krav på intäkter. Han utvärderade en möjlighet att beskatta konsumtion på så sätt att den skulle vara lätt att administrera och stabil då den belastar samtliga små inköp som görs.³⁰ I den artikel som kanske har fått mest genomslag avseende de grundläggande teorierna för moms, som *Adams* har författat, uttrycks ett liknande resonemang avseende en mervärdesskatts vara eller inte vara, jämfört med en företagsbeskattning genom brutto- eller nettobeskattning.³¹ Ett motargument mot *Adams* egna teorier som han själv diskuterar är att alla skatter som belastar företag övervältras på ett eller annat sätt sett över tiden. *Adams* håller visserligen med om att grundtanken är korrekt, men att det inte är någon full övervältring som sker om hänsyn även tas till kostnaderna över tiden, till dess att övervältring faktiskt har skett.³² Ett annat argument som *Adams* för fram är rättvisa (*equality*) vägt mot enkelhet (*simplicity*). Då en skatt som är mer rättvis i sin utformning samtidigt riskerar att bli mer komplex, kan den förlora sitt självändamål att verka rättvisande. En enkelt utformad skatt kan därmed vara mer rättvis även om den verkar utformad på ett sätt som inte är rättvist.³³

En av de första avhandlingarna som jag känner till som behandlar mervärdesskattens grundteorier är skriven av *Sullivan*. Hon jämför olika metoder för att indirekt beskatta konsumtion eller inkomst, beroende av tekniken som används och vilken principiell grund som ligger som grundargumentation för en indirekt beskattning. Om det är skatteförmågeprincipen som ligger i grunden får vi ett skattesystem som indirekt belastar personer eller personers inkomst (vilken möjliggör konsumtion), medan ett system med nyttoprincipen i grunden åsyftar en belastning av personers inkomst beroende av var dessa åtnjuter offentliga tjänster.³⁴

Utöver dessa teorier om utformning av ett mervärdesskattesystem finns flertalet andra principer som kan och möjligen bör beaktas vid utformningen av ett skattesystem. Några av dessa principer har sitt ursprung i *Smiths* teorier och lyftes kort fram i samband med att skattebördan diskuterades i avsnitt 1.4 ovan. Här ska dessa kort vidareutvecklas och ställas i relation till vad som föreslås av OECD. Därefter diskuteras hur dessa möjligen kan påverka frågan om övervältring i ett mervärdesskattesystem.

Smiths fyra maximer eller principer omfattar det som beskrivs i SKV:s rapport från 2006.³⁵ Den bild som *Smith* ger har dock ett bredare perspektiv. Rättvisa (*equality*) avser i första hand en proportionell beskattning på ett rättvisande sätt, utifrån förmåga – skatteförmåga.³⁶ Vad som benämns som viktigare än rättviseperspektivet är möjligheten att förutsäga hur, när, var och med vilket belopp beskattning ska ske – förusägbarhet (*certainty*).³⁷ Den tredje principen – *convenience* – avser visserligen enkelhet, men inte avseende regelns utformning utan med fokus på när och hur en skatt enklast betalas. Fokus är således på att sättet på hur en skatt betalas varierar utifrån vilken typ av skatt som den avser.³⁸ Den fjärde av *Smiths* grundläggande principer för ett skattesystem

³⁰ Se Adams, T.S., *Needed Tax Reform in the United States*, Reprint from the New York Evening Post, 1920, <http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=nnc1.cu04277589;view=1up;seq=5> (2014-02-12), s. 24.

³¹ Se Adams, T.S., "Fundamental Problems of Federal Income Taxation", *Quarterly Journal of Economics* 35 (4) (1921), s. 548.

³² A.a., s. 550-551.

³³ A.a., s. 553.

³⁴ Se Sullivan, C. K., *The Tax on Value Added*, Colombia University Press, 1965, s. 3-5.

³⁵ Se avsnitt 1.4 ovan.

³⁶ Se Smith, *Wealth of Nations*, 1776, femte upplagan, Kapitel V.2.25. <http://www.econlib.org/library/Smith/smWN0.html#Editor's%20Introduction> (2014-03-10).

³⁷ A.a., Kapitel V.2.26.

³⁸ A.a., Kapitel V.2.27.

avser effektivitet (*economy*). Inom ramen för denna princip återfinns i sin tur fyra olika delar som avgör hur effektiv en skatt är:

1. hur dyr skatten är att administrera (statens perspektiv),
2. konkurrenssnedvridningar på olika nivåer som leder till exempelvis minskad produktion,
3. skatteundandragande och
4. fullgörandekostnader eller efterlevnadskostnader (skattebetalarens perspektiv).³⁹

Utifrån mitt perspektiv avser *certainty* inte enbart förutsebarhet utan åsyftar legalitet i ett bredare perspektiv, exempelvis att lagstöd ska finnas för uttagande av skatt. Förutsebarhet i den vidare bemärkelsen avser därmed inte enbart fullgörande- eller efterlevnadskostnader utan även exempelvis krav på skattens konstitutionella grund. Även rättviseperspektivet kan inkluderas i fullgörande- och efterlevnadskostnaderna då exempelvis ett företags storlek eller tillgång till kunskap inte ska påverka skattskyldigas efterlevnadskostnader. I en förlängd argumentationslinje skulle även risk för lämnande av oriktig uppgift och kostnad för skattetillägg kunna diskuteras utifrån ett rättviseperspektiv – *equality*. Detta kan även knytas an till enkelhet som jag hellre skulle översätta med *simplicity*. *Simplicity* är inte detsamma som *convenience*. Det första åsyftar exempelvis reglernas utformning och kan även innefatta *convenience*. Det senare avser i första hand hur lätt det är att betala in skatt till staten eller att den ska betalas in vid en väl avvägd tidpunkt i förhållande till de krav som ställs för fullgörande. *Economy* avser i första hand den samhällsekonomiska effektiviteten, även inom ramen för detta ligger således fullgörande- och efterlevnadskostnader, vilket framgår av *Smiths* teorier ovan.⁴⁰

De principer som *Smith* utvecklade såsom vägledande för ett skattesystem har vidare utvecklats och inom OECD förespråkas numera användandet av *Ottawa Taxation Framework Conditions*.⁴¹ Principerna är

- *neutrality* – neutralitet mellan olika typer av handel och olika handlingsalternativ,
- *efficiency* – effektivitet avseende efterlevnadskostnader och administrativa kostnader,
- *certainty and simplicity* – förutsebarhet och enkelhet,
- *effectiveness and fairness* – rätt skatt ska betalas i rätt tid, dvs. kan jämföras med *convenience* och att förhindra missbruk, samt
- *flexibility* – reglerna ska vara flexibla i förhållande till den tekniska utvecklingen.

I material som följer *Ottawa Taxation Framework Conditions* har principerna formulerats delvis olika. I förevarande rapport vidareutvecklas inte principernas fördelar och

³⁹ A.a., Kapitel V.2.28.

⁴⁰ Motsvarande slutsats avseende effektivitet dras även av SKV i SKV 2006:3, s. 17.

⁴¹ Grunddokumentet är OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, A Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce", 8 October 1998. Användandet av principerna som utvärderingsverktyg framgår av OECD International VAT/GST Guidelines, Draft consolidated version, February 2013 och OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, 24 March–14 April 2014.

nackdelar vidare.⁴² Däremot kan konstateras att motsvarande värden som eftersträvades av *Smith* även kan utläsas av ovanstående principer. Likaså kan flera av de principer som lyfts fram av OECD rymmas inom det effektivitetsbegrepp som *Smith* använder. Neutralitet avseende konkurrenssnedvridningar är en del av effektivitetsbegreppet, liksom efterlevnadskostnaderna och de administrativa kostnaderna. Den fjärde delen av *Smiths* effektivitetsbegrepp omfattar det som OECD benämner för *effectiveness* och omfattar risken för skatteundandragande och missbruk. Missbruk eller skatteundandragande är som regel inte i linje med ett skattesystems syfte, vilket därför innebär att ett missbruk som regel inte är ändamålsenligt. Avseende neutralitet ska poängteras att OECD inte använder neutralitet på motsvarande sätt som EU-domstolen gör inom EU-mervärdes-skatteätten.⁴³ Att den kan komma att bli en viktig tolkningsprincip även i andra länder är inte omöjligt, men det finns också svårigheter med att lägga in komplexa neutralitetsbedömningar i rättstillämpningen.

OECD:s principer som omfattas av Ottawa Taxation Framework Conditions förtydligar exempelvis att det är avgörande för ett skattesystems funktion att reglerna är lättförståeliga, det kan hävdas vara ett regleringstekniskt syfte som leder till att reglerna blir mer förutsebara (*certainty*). Andra principer som ligger till grund för utformning av skattesystem är exempelvis legalitetsprincipen, skatteförmågeprincipen, övriga juridiska ramverk som påverkar beskattningens utformning och proportionalitet.⁴⁴ Dessa behandlas inte närmare här, då syftet med rapporten inte är att konstruera ett nytt mervärdes-skattesystem. Däremot är det av vikt att påpeka att även andra principer kan behöva beaktas än de nu diskuterade.

Utifrån perspektivet skattebörda och förutsättningar för övervältring av densamma, är neutralitet både ett resultat av likformighet eller en tolkningsprincip för att nå likformighet. Bristande neutralitet kan leda till att övervältring inte kan ske och kan även tjäna som vägledning för att övervältring ska ske beroende av hur neutralitetsaspekter används. Effektivitet har diskuterats ovan i förhållande till övervältring liksom förutsebarhet och enkelhet. Här är grundförutsättningarna för huruvida övervältring kan ske desamma. Flexibilitet har inte diskuterats tidigare och det kan påverka graden av övervältring över ett längre tidsperspektiv i första hand.

Avseende regelbörda och administrativ börda kan detta missförstås på så sätt att det motsvarar en önskan om förenkling av regelverket. Vad som omfattas i begreppen i förarbeten framkommer genom den kontext i vilket termen återfinns, exempelvis vem det är som framför argumentation avseende regelbörda eller administrativ börda. En förenkling av regelverket är en argumentation som förs i förarbeten främst utifrån två perspektiv. Dels utifrån en önskan från SKV att förenkla deras kontroll av regelverket och att reglerna leder till missförstånd och därför behöver förenklas rent materiellt. Dels utifrån olika branschorganisationer genom remissyttranden där förenkling för en viss bransch förespråkas. Redan här kan dock noteras att en förenkling för en viss bransch eller för SKV:s kontroll inte nödvändigtvis innebär en generell förenkling av momsen. Tvärtom kan en förenkling, vilket oftast innebär särreglering även leda till motsatt resultat då svåra gränsdragningsproblem kan uppstå.

⁴² För en vidare problematisering av Ottawa Taxation Framework Conditions och som exempel på hur de kan användas som utvärderingsverktyg, se Rendahl, P., *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, IBFD 2009, särskilt kapitel 3 och 7.

⁴³ För en jämförelse av EU-domstolens användning av neutralitet med OECD:s, se A.a., s. 72-92. För en annan klassificering av EU-domstolens neutralitet, se Sonnerby, M., *Neutral uttagsbeskattning på mervärdeskatteområdet*, Norstedts juridik 2010, s. 81-155.

⁴⁴ Se exempelvis, Vanistendael, E., "Legal Framework for Taxation" i Thuronyi, V. m.fl., *Tax Law Design and Drafting*, volume 1, International Monetary Fund 1996, chapter 2.

2.3 Grundläggande konstruktion

Ett uttryck i förarbeten till den svenska mervärdesskatten som vittnar om den teoretiska grundens genomslagskraft i mervärdesskatten är det genomslag som neutralitets-hänsyn får.⁴⁵ I 1968 års proposition anges följande argumentation för att beskriva detta närmare vid införandet av ett mervärdesskattesystem i Sverige:

*”Av avgörande betydelse för att ett mervärdeskattesystem skall verka neutralt från konsumtions- och konkurrenssynpunkt är att skatten får generell räckvidd. För att åstadkomma en helt likformig och neutralt verkande mervärdesskatt krävs i princip att alla leveranser och prestationer som direkt eller indirekt påverkar prisbildningen inryms under beskattningen. Får skatten en mindre allmän räckvidd kan kumulativa skatteverkningar inte undvikas. Praktiska och andra skäl kan dock göra det nödvändigt eller önskvärt att vidtaga speciella inskränkningar, även om därmed följer en viss kumulativ effekt.”*⁴⁶

Motsvarande argumentation har framförts i flertalet förarbeten, delvis på grund utav att flertalet utredningar och lagändringar har gjorts. Ändringarna har dock inte enbart berott på inträdet i EU och anpassningar till den harmonisering som skett av mervärdesskatteområdet, främst genom flertalet mervärdesskattedirektiv, utan även på grund av justeringar av skattebasen. Några exempel som kan lyftas fram är mervärdesskatteutredningens arbete mellan 1971 och 1987 vilken i huvudsak inneburit en översyn av mervärdesskattens tekniska utformning, under beaktande av neutralitetsaspekter, men i övrigt inte analyserat mervärdesskattens principiella utformning.⁴⁷

Mervärdesskatten är en konsumtionsskatt med syfte att generera intäkter till staten genom att beskatta den faktiska konsumtionen, vilket kan jämföras med att inkomstskatten, i samma syfte, beskattar förmågan att konsumera.⁴⁸ Grundsystematiken för att uppnå en beskattning av faktisk konsumtion genom en mervärdesskatt, är att beskatta mervärdet i varje led av en produktions- och distributionskedja. En beskattning av mervärdet uppnås genom att påföra mervärdesskatt på det utgående beskattningsbara beloppet och medge avdrag eller återbetalning för mervärdesskatt när varor och tjänster används i en ekonomisk verksamhet av en beskattningsbar person. Beskattningsbara personer är därmed att anses som uppbörds män, skattskyldiga för mervärdesskatt till staten, men bördan ska, genom rätt till avdrag eller återbetalning, övervältras på slutkonsumenten.

Mervärdesskattens grundkonstruktion bygger således på att beskatta omsättning av varor och tjänster i varje led av produktions- och distributionskedjan. Genom att bevilja avdragsrätt för inköp som belastat olika förvärv i en verksamhet, såväl av omsättnings-tillgångar som anläggningstillgångar och anskaffningar av omkostnadskarakter ska den totala beskattningen motsvara som att hela beskattningen skett i det sista ledet. Eventuella kumulativa effekter som innebär att skattebelastningen i tidigare led även ligger till grund för beskattning i senare led, ska genom en beskattning av mervärdet inte uppstå. Likaså ska en avdragsrätt för förvärv i verksamheten (ingående moms),

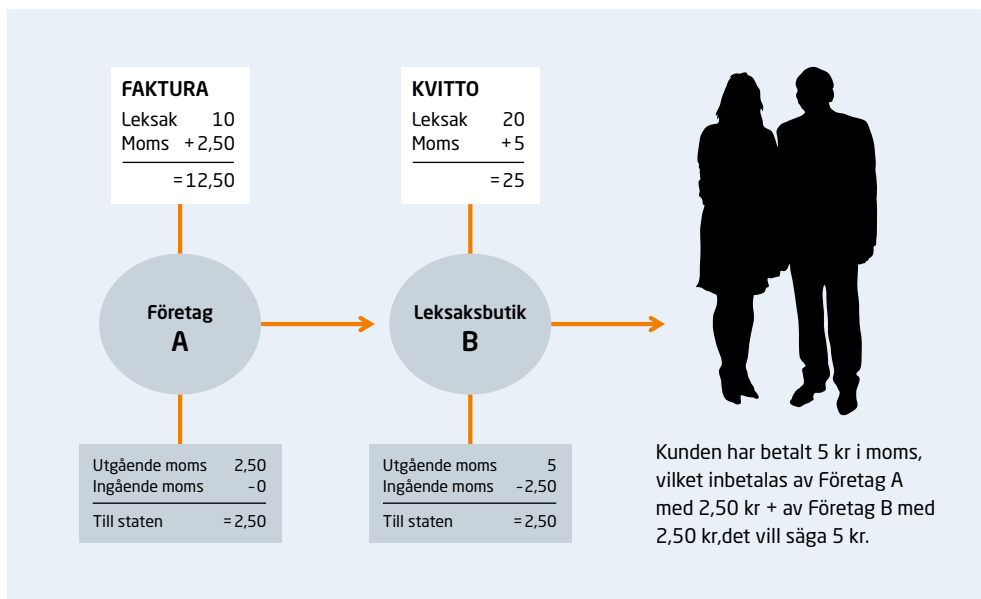
⁴⁵ Se exempelvis prop. 1968:100, s. 89.

⁴⁶ Prop. 1968:100, s. 36-37.

⁴⁷ Se Fi 1971:05, slutbetänkandet redovisades i SOU 1987:45, samt kommittédirektiv Fi 1990:1, *Utredning om teknisk översyn av mervärdesskatten*.

⁴⁸ Se Melz, P., *Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem*, Juristförlaget 1990, s. 13.

inte påverka prissättningen på så sätt att en dold skatt ligger kvar i det värde som sätts på varan som säljs vidare eller tjänsten som utförs i nästa led. Mervärdesskattens funktion kan enklast beskrivas genom Figur 1:



Figur 1 Mervärdesskattens funktion⁴⁹

Vidare anges i 1968 års proposition att en förutsättning för att eliminera kumulativa effekter är att skatten får både en generell räckvidd och en enhetlig utformning. Även om den tidigare varuskatten medvetet hade kumulativa inslag så framhölls den vara utformad efter dessa grunder. Likaså poängterades att de samlade erfarenheterna från varuskatten, visar att varje undantag eller avsteg från allmänna regler medfört problem och olägenheter avseende såväl tillämpning som kontroll. På grund av detta framhölls att det var minst lika angeläget att momsen utformades enligt motsvarande grundtanke, dvs. minsta möjliga undantags- och särbestämmelser.⁵⁰

De krav på neutralitet i mervärdesskatten som uttalas i förarbeten till 1969 års moms, ska dock ställas mot följande uttalande, även det i 1968 års proposition:

*”Neutralitetsaspekten skall dock inte övervärderas. Som utredningen framhållit kan och bör sådana inskränkningar i beskattningen göras, som medför praktiska fördelar utan att skatteutfallet eller neutraliteten i beskattningen påverkas i någon nämnvärd grad. Utredningen har på denna grund ställt vissa områden utanför mervärdesskatten.”*⁵¹

Avseende neutralitet kan konstateras att även om en principiell reform av mervärdesskatten i Sverige hittills inte har skett, så har neutralitet varit en strävan vid de tekniska reformer och omarbetningar som har gjorts.⁵² Neutralitet avseende konkurrenssnervridningar är därmed ett viktigt utvärderingskriterium för förevarande rapport, såsom

⁴⁹ Sandberg Nilsson, A., och Westfahl, L., *Mervärdesskattens grunder*, Sanoma utbildning 2014, s. 12.

⁵⁰ Prop. 1968:100, s. 42.

⁵¹ A. st.

⁵² Se exempelvis prop. 1989/90:111, s. 86.

en jämförelsenorm för andra ändamål som legat till grund för avsteg från neutralitet. Redan citatet närmast ovan från 1968 års proposition påtalar vikten av att nå praktiska lösningar. Det kan tolkas som att neutralitet i sig inte är ett självändamål, utan kan få stå tillbaka för andra skäl, såsom fördelningspolitiska eller vid befarande av missbruk av regelverket.

2.4 Identifierade grundläggande ändamål

De ändamål som identifierats i studien tar sitt avstamp i ett till synes självklart ändamål med en skatt – att den ska vara samhällsekonomiskt effektiv, dvs. en skatt skall inbringa mer medel till staten än vad den kostar att administrera och efterleva, eller fullgöra. Detta uttrycktes explicit i SOU 1964:25 såsom en finansiering av det allmännas utgifter i samband med att beskattningens ändamål diskuterades.⁵³ Härutöver identifieras även målsättning avseende en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik, att främja produktivitetstillväxt och ekonomiskt framåtskridande, det svenska näringslivets internationella konkurrenskraft och förhindra, eller försvåra skattefusk och skatteflykt.⁵⁴ I anslutning härtil angavs särskilt:

”Vad som åter kvarstår är önskemålet om regler på det materiella och tekniska planet, som gör intresset av skatteundandragande mindre och möjligheterna av att åstadkomma sådan svårtillgängligare genom beskattningens anknytning till mer uppenbara och lättkontrollerade fakta. Nära detta önskemål ligger kravet på ett regelsystem där relationen mellan skattens avkastning och kostnaderna för dess administration och uppbörd m. m. – vare sig dessa faller på det allmänna eller på arbetsgivarna eller de skattskyldiga – ter sig godtagbar.”⁵⁵

Vad som avses med en godtagbar nivå för såväl det allmänna som de skattskyldiga är inte syftet med förevarande rapport. Citatet lyfter dock fram en strävan efter att ha lättillgängliga regler som därigenom minskar risker för skatteundandragande, liksom det närliggande målet med en skatt som är kostnadseffektiv, eller åtminstone där kostnaderna för dess uppbörd är godtagbara. Förevarande avsnitt omfattar inte en ekonomisk eller skattepolitisk analys av vilka ändamål som bör användas för en utformning av mervärdesskatten. Detta avsnitt tjänar istället som grund för att fastställa de ändamål som enligt förarbeten ligger till grund för det regelverk som återfinns i nu gällande ML.

För att skapa förståelse för de olika ändamål som identifierats sätts nuvarande ändamål i förhållande till de grundläggande skäl som angavs i samband med att en mervärdesskatt infördes i Sverige. Genomgången av ändamålen knyter därför an till citatet från utredningen av 1964 ovan trots att dessa till sin ordalydelse inte avser nuvarande ML. Däremot härstammar flertalet skäl eller ändamål med nuvarande ML från 1969 års omsättningsskatt, varför dessa skäl fortfarande är relevanta.

I samband med skattereformen av såväl direkt som indirekt skatt år 1990, diskuterades ändamålen med mervärdesskatten återigen:

”Ett övergripande mål för en reformering av mervärdesskatten är att denna skall ge ökade skatteintäkter. Dessa intäkter skall bidra till finansieringen av inkomstskattereformen. Ytterligare krav kan emellertid ställas på utformningen av ett mervärdesskatte-

⁵³ Se SOU 1964:25, s. 55.

⁵⁴ A. bet., s. 56-59.

⁵⁵ A. bet., s. 60.

system. Mervärdesskatten skall gynna samhällsekonomisk effektivitet, innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt, vara enkel att tillämpa för myndigheter och skattskyldiga och vara fördelningspolitiskt acceptabel. Mervärdesskatten skall också ha en konstruktion som underlättar en anpassning till de regler som skall tillämpas inom EG på skatteområdet.”⁵⁶

Som vid tidigare utredningar poängteras särskilt kravet på att mervärdesskatten ska vara samhällsekonomiskt effektiv. Härtill lyfts även fram en önskan om att minimera såväl direkta som indirekta subventioner. Subventioner via mervärdesskatten kan exempelvis ges genom en reducerad skattesats på utgående omsättningar och full avdragsrätt för ingående köp i verksamhet, även för de som beskattas med standardskattesats. En annan typ av subvention är att undantag betraktas som kvalificerade med rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Generellt kan en subvention anses vara en särreglering i ML som leder till en fördel för någon typ av transaktion eller bransch jämfört med om en generell moms utan särreglering hade använts.

Angivna skäl för att utvidga skattebasen till att bland annat gälla även för notariat-verksamhet, inkassotjänster, bankfacksuthyrning och rådgivningstjänster; personliga tjänster, informationstjänster och uthyrning av arbetskraft var att undvika konkurrens-snedvridningar (oftast benämnda som konsumtionskonkurrens) och kumulativa effekter.⁵⁷ Likaså understryks målet avseende att nå en enkel tillämpning samt målsättningen avseende att anpassa den svenska mervärdesskatten till harmoniseringen inom EU. Att en bredare skattebas generellt leder till färre gränsdragningsproblem och enklare tillämpning är ytterligare en motivering som återfinns i samband med 1990 års reform.

Mycket av det som lyfts fram i propositionen till 1990 års reform bygger på den tidigare nämnda KIS-utredningen. De utgångspunkter som utredningen hade bygger på kommittédirektiven under finansminister Kjell-Olof Feldts tid, utvecklingen av momsen i EU (dåvarande EG) samt teoretiska och praktiska rön om mervärdesskattens konstruktion. Momsen skulle

- öka statens intäkter,
- gynna samhällsekonomisk effektivitet,
- innehålla få dolda eller indirekta subventioner,
- vara enkel att tillämpa,
- få en konstruktion av EG-modell för att underlätta EU-anpassning och
- vara fördelningspolitiskt acceptabel.⁵⁸

Efter skattereformen antogs en ny mervärdesskattelag som innebar en teknisk översyn, vilken presenterades i SOU 1992:6.⁵⁹ Översynen var också ett steg i riktningen mot att anpassa den svenska mervärdesskatten till EU-rätten inför ett inträde i EU. Den äldre mervärdesskattelagen ansågs komplicerad, med flertalet paragrafer och anvisningar till dessa, den förändring som gjordes ansågs vara mer i linje med den harmonisering som fanns inom EU och ledde till en uppdelning i såväl fler paragrafer som kapitel. Remiss-

⁵⁶ Se prop. 1989/90:111, *Om reformerad mervärdesskatt m.m.*, s. 86.

⁵⁷ A. prop., s. 104-105, 111-112.

⁵⁸ Se SOU 1989:35 *Reformerad mervärdesskatt m.m.: betänkande av Kommittén för indirekta skatter – [KIS]*, Del I, s. 142.

⁵⁹ SOU 1992:6 *Ny mervärdesskattelag*.

instanserna gav stöd till förändringarna i hög utsträckning och nämnas kan särskilt stödet för att förenkla genom att minska korshänvisningar och spridningar av regler med samband dem emellan samt att de språkliga och systematiska förändringarna var positiva. Likväl poängterades även att den nya ML fortfarande krävde mycket goda kunskaper om såväl uppbyggnaden av mervärdesskatten som innebörden av olika uttryck i bestämmelserna.⁶⁰ En samlad bedömning av rättsläget beskrevs enligt följande citat:

*”Regelsystemet inom mervärdesskatteområdet är omfattande och delvis tekniskt komplicerat. Det stora antalet bestämmelser är en konsekvens av de mångskiftande förhållanden som skall regleras. Det är mot denna bakgrund angeläget att regleringen är så överskådlig som möjligt och att de möjligheter till förenklingar som finns tas tillvara.”*⁶¹

En direkt observation av ovanstående citat är att mervärdesskatten tar sikte på att beskatta omsättning. Detta innebär att föremålet för beskattning, skatteobjektet, är mångfacetterat i vad som kan tyckas vara en oändlighet. Olika typer av omsättningar, enkla eller kombinerade, ska på något sätt inrymmas i mervärdesskattesystemets logik. Ett exempel på när detta är svårt är när grundförutsättningarna, eller de grundläggande begreppen ifrågasätts, såsom när varor digitaliseras och därmed utgör tjänster istället för varor. Regler som har varit ämnade för tjänster som utförs mer traditionellt, bygg, frisör eller service av annat slag, ska även användas på automatiserade tjänster.

Ändamålen med lagändringar som föreslås i propositioner är inte alltid klart uttryckta. Ändamålen kan därmed tyckas vaga och osäkerhet i dess egentliga innebörd finns. Detta är dock i sig en viktig iakttagelse. Vilka konsekvenser detta får i samband med tolkning och tillämpning av ML kan inte diskuteras fullt ut inom ramen för förevarande rapport, dock ska det poängteras att diskussionen aktualiserats genom diskussionerna om EU-konform tolkning av svensk lagstiftning samt gränserna för denna.⁶²

2.5 Sammanfattning av identifierade ändamål

Sammanfattningsvis kan följande grundläggande mål identifieras ur de propositioner som ligger till grund för införandet av en mervärdesskatt i Sverige och förändringar av tidigare och nuvarande ML. Sammanställningen omfattar i första hand det som kan utläsas av förarbetens allmänna motiveringar, men till del även när allmänna mål återfinns i specialmotiveringar. Då vissa ändamål såsom exempelvis nummer 4 nedan återkommer fler än ett förarbete ges alternativa formuleringar som har använts i parentes. Någon specifikation per ändamål har därför inte heller gjorts, utan för en fullständig förteckning av vilka förarbeten som behandlar olika bestämmelsers ändamål hänvisas till bilaga 1.

1. Momsen är en mervärdesskatt, vilket innebär att skattens grundkonstruktion ska möjliggöra en beskattning av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan.
2. Momsen ska enligt mervärdesskatteprincipen inte leda till kumulativa effekter eller dold skatt.

⁶⁰ Se prop. 1993/94:99 Om ny mervärdesskattelag, s. 104.

⁶¹ A. prop., s. 105.

⁶² Se exempelvis diskussioner förda i följande artiklar, Kristoffersson, E., ”Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt”, *SkatteNytt* 2013, s. 598-612, von Bahr, S., ”Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet”, *SkatteNytt* 2013, s. 861-865 och Kristoffersson, E., ”Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet – en replik”, *SkatteNytt* 2014, s. 171-175.

3. Momsen ska inte verka konkurrenssnedvridande, dvs. neutralitetsaspekter ska beaktas vid skattens konstruktion och tillämpning.
4. Momsen ska vara samhällsekonomiskt effektiv och leda till att trygga sysselsättningen och främja produktionen (har även uttryckts i termer av att momsens ska främja en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik och främja ekonomiskt framåtskridande).
5. Momsen ska vara anpassad till den EU-rättsliga regleringen.
6. Momsen ska vara en generell skatt med få undantag och särregleringar (har även uttryckts i termer av att momsens ska innehålla få indirekta eller dolda subventioner).
7. Momsen ska främja det svenska näringslivets internationella konkurrenskraft (avser främst hur mervärdesskatten tekniskt påförs eller dras av vid import och export).
8. Momsen ska inte leda till dubbelbeskattning eller icke-beskattning (motverkar den grundläggande principen om beskattning av mervärde i varje led i produktions- och distributionskedjan samt att skatten ska vara generellt utformad).
9. Momsen ska leda till ett rationellt beskattningsresultat.
10. Momsen ska vara enkel att tillämpa.

I de följande avsnitten ligger ovanstående ändamål till grund för en diskussion om övervältring av skattebördan från uppbördsman till slutkonsument. Motsättningar och överväganden diskuteras löpande i respektive avsnitt. I det avslutande avsnittet sammanfattas de motsättningar och överväganden som identifierats som ett led i att besvara syftet med rapporten.

3. Lagstiftade metoder för att övervältra skattebördan

3.1 Inledning

ML bygger, såsom diskuterats ovan i avsnitt 2, på mervärdesskatteprincipen. För att tekniskt åstadkomma en beskattning av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan medges avdrag för ingående mervärdesskatt för beskattningsbara personers inköp till skattepliktig ekonomisk verksamhet. Härutöver finns även möjlighet för återbetalning av ingående mervärdesskatt som ett komplement till avdragssystemet för att undvika kumulativa effekter och bereda möjlighet för övervältring av skattebördan från uppbördsman till konsument. Dessa funktioner inom mervärdesskattesystemet är direkta övervältringsfaktorer av skattebördan från uppbördsman till konsument.

För att motverka att avdragsrätt leder till neutralitetsstörningar mellan konsumenter som även bedriver ekonomisk verksamhet genom exempelvis enskild firma, finns regler om uttagsbeskattning. Dessa behandlas även kort i följande avsnitt trots att det egentligen inte är en metod för att övervältra skattebördan utan snarare ett system för att återföra skattebördan på konsument när avdrag tidigare beviljats.

Avdragsrätten och rätt till återbetalning kan anses vara objektsstyrda då de ger en reduktion av ingående moms för tillhandahållanden som köpts in till en verksamhet – de tar sikte på transaktionerna som omsätts. Reglerna om frivillig skattskyldighet är subjektstyrda, vilket påverkar omfattningen av – i generella drag – vilka som får tillgång till reglerna om avdragsrätt, återbetalning och även uttagsbeskattning, dvs. de tar sikte på vem eller vilka som säljer eller förvärvar transaktionerna som omsätts. Reglerna om frivillig skattskyldighet behandlas i avsnitt 3.5.

Andra subjektstyrda regleringar som diskuteras i avsnitt 3 är vinstmarginalbeskattning och möjlighet till gruppregistrering, vilka båda kan hävdas vara subjektstyrda även om gränsdragningen mellan vad som är subjektstyrt och objektsstyrt kan vara svår att avgöra, särskilt avseende vinstmarginalbeskattningen. Det finns skäl att återkomma till detta i det sammanfattande avsnittet, 3.8.

3.2 Avdragsrätt

Vikten av rätt till avdrag återfinns i 1968 års proposition, där den anges som central för att uppnå en beskattning av mervärdet och undvika kumulativa effekter. Likaså anges som skäl för avdragsrätten att den ska neutralisera hur många led i produktions- och distributionskedjan som görs och är en följd utav att kaskadeffekter eller kumulativa effekter tas bort jämfört med den tidigare omsättningsskatten.⁶³ Kortfattat nämns även att en teknik där avräkning mellan utgående och ingående moms leder till en riktig redovisning av de som är uppbördsmän och även ger större möjlighet till kontroll.⁶⁴

⁶³ Se prop. 1968:100, s. 36.

⁶⁴ A. prop., s. 37.

”Avdragsrätten för ingående skatt är, som utredningen framhållit, en mycket väsentlig komponent i mervärdesskattesystemet. Genom denna elimineras dubbelbeskattnings-effekter och med en i princip generell avdragsrätt kan man också ställa kravet på näringslivet att övergången till mervärdesskatt inte skall föranleda några prishöjningar av skatteskäl.

Jag⁶⁵ delar utredningens uppfattning att avdragsrätten skall vara generell och att den ingående skatten får avlyftas i sin helhet i takt med redovisningen av skatten på omsättningen, dvs. i den takt som följer av deklarationsförfarandet.”⁶⁶

Om avdragsrätt inte beviljas förfelas därmed tanken om att enbart beskatta mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan. En kumulativ effekt leder till dolda skatter som i större eller mindre utsträckning kan övervältras på slutkonsument, vilket i citatet ovan benämns för dubbelbeskattnings-effekter. I vilken utsträckning en dold skatt kan övervältras på slutkonsument är beroende av priskänsligheten samt om det är säljaren själv som kan påverka prissättningen eller inte. Det finns exempelvis kanske mellanmän som distributionskanaler vilka direkt eller indirekt påverkar prissättningen genom standardavtal som inte är förhandlingsbara avseende pris. För att ytterligare komplicera diskussionen krävs även att nyare affärsmodeller med indirekta betalningar diskuteras i detta sammanhang.⁶⁷

Även senare propositioner återknyter till vikten av en generell avdragsrätt, men poängterar även dess betydelse för likviditeten i företaget beroende av redovisningsmetod och därmed även när i tiden avdragsrätten inträder. Utöver ovanstående citat läggs även till att avdragsrätten är omedelbar utan uppdelning i tiden. Tidpunkten för avdragsrätt är beroende av vilken redovisningsmetod som tillämpas av den skattskyldige.⁶⁸

De rättsliga kriterier som uppställs för att bevilja avdragsrätt är att denna rätt tillkommer beskattningsbara personer som bedriver skattepliktig ekonomisk verksamhet. Grundtanken är att reciprocitet mellan ingående mervärdesskatt för köparen ska föreligga med vad som är utgående mervärdesskatt för en säljare i tidigare led i produktions- och produktionskedjan.⁶⁹ När något av kriterierna avseende beskattningsbar person (subjektsstyrt) eller skattepliktig ekonomisk verksamhet (objektsstyrt) brister, kan avdragsrätt som huvudregel inte beviljas. Avseende kravet på en skattepliktig ekonomisk verksamhet omfattas även att en sådan transaktion måste falla inom ramen för mervärdesskattens tillämpningsområde.⁷⁰ Avdragsrättsfrågor aktualiseras inte minst i samband med blandad verksamhet och har behandlats från olika perspektiv i doktrin.⁷¹

I 8 kap. 4 § 1 st. 5 och 2 st. ML finns den sk. slussningsregeln som ger möjlighet för företag som inte själva har rätt att dra av en ingående moms, att slussa den vidare till annat bolag i samma koncern. Bakgrunden till regeln återfinns i att momsen tidigare hade

⁶⁵ Finansminister Gunnar Sträng.

⁶⁶ Se prop. 1968:100, s. 140.

⁶⁷ Se exempelvis Rendahl, P., *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies* IBFD 2009, avsnitt 4.4, Rendahl P., ”Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies”, *EC Tax Review* 2011, 2. 192-202 och Trenta, C., *VAT in Peer-to-peer Content Distribution*, JIBS Dissertation Series No. 90, 2013.

⁶⁸ Se prop. 1978/79:33 *Om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt m.m.*, s. 44.

⁶⁹ Se exempelvis Westberg, B., *Nordisk mervärdesskatt*, Juristförlaget 1994, s. 84.

⁷⁰ Ett exempel på detta är EU-domstolens dom SKF, C-29/08, EU:C:2009:665 och skillnaden i det EU-rättsliga och svenska angreppssättet vid regleringen av momsfria verksamhetsöverlåtelser.

⁷¹ Ett urval av svenska avhandlingar som bland annat behandlar frågor om avdragsrätt är Westberg B., *Nordisk mervärdesskatt*, Juristförlaget 1994, Kristoffersson, E., *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus förlag 2001, Henkow, O., *Financial Activities in European VAT: a theoretical and legal research of the European VAT system and the actual and preferred treatment of financial activities*, Department of Business Law, Lund University 2007.

en smalare skattebas och att kumulativa effekter skulle undvikas. Någon motsvarande bestämmelse finns inte på EU-nivå, men lagstiftaren ville i samband med EU-inträdet inte ta bort regeln innan någon annan regel för att lösa problem med kumulativa effekter inom koncerner kunde införas.⁷² Så har ännu inte skett. Vid överföringen från gamla till nya ML gjordes ingen särskild motivering till varför regeln skulle bibehållas. Regeln har ansetts strida mot etableringsfriheten inom EU avseende såväl avdragsrätt som återbetalning vid koncerninterna transaktioner och dotterföretag har varit etablerade i annan medlemsstat, eller ägts av ett dotterföretag i annan medlemsstat.⁷³ Skatteverket har i en hemställan föreslagit att slussningsregeln ska upphävas då den är oförenlig med momsdirektivet.⁷⁴ En annan orsak som anges för att upphäva slussningsregeln är att den enligt praxis ska tillämpas mot sin ordalydelse för att inte strida mot etableringsfriheten inom EU.⁷⁵

Begränsningar i avdragsrätten har diskuterats i förarbeten i samband med anpassningar till EU-rätten. Särskilt kan nämnas diskussionen om anpassning genom direktiv 2009/162/EU vilket bland annat justerar avdragsrättens omfattning i förhållande till fast egendom och uttagsbeskattning. I motiveringen vägs administrativa vinster för såväl företag som Skatteverket mot eventuell negativ likviditetsförlust mot varandra. Likaså framförs att den motsättningen ska ställas mot momssystemets grunder för avdragsrätt.⁷⁶

Ändringar som genomförts inför 1 januari 2014 avseende begränsning av avdragsrätten för vilka personbilar som åsyftas i 8 kap. 15 och 16 §§ ML, motiverades såsom ett förtydligande av redan gällande rätt i enlighet med praxis från såväl EU-domstolen som HFD.⁷⁷ Den huvudsakliga grunden för ändringen kan därför sorteras dels under EU-anpassning av ML, dels förtydligande vilket till del kan sorteras under förenkling i förevarande fall. Nämnas bör dock att avdragsförbuden motverkar övervältring, vilket diskuteras närmare i avsnitt 4.5.

I samband med diskussion om finansiering av verksamhet genom externa bidrag anfördes EU-anpassning som skäl för justering av ML. Justeringen innebar inte en begränsning av avdragsrätten utan en korrigering av en otillåten avdragsbegränsning i skattepliktig verksamhet.⁷⁸ I samma proposition diskuterades även avdragsrätten avseende felaktigt debiterad moms.⁷⁹ Den EU-rättsliga grunden är art. 203 i mervärdesskattedirektivet och syftet med den artikeln konstateras i de svenska förarbetena vara att förhindra skatteundandragande. Denna slutsats dras utifrån EU-domstolens praxis. Härutöver diskuteras omfattningen av en svensk bestämmelses tillämpningsområde där syftet att motverka skatteundandragande ställs mot risk att få en dubbelbeskattnings effekt.⁸⁰ Totalt sett identifieras åtta situationer där felaktigt debiterad moms kan uppstå.⁸¹ Några av de situationer som anges är:

- Moms debiteras på undantagen vara eller tjänst av någon som är skattskyldig
- Moms debiteras av säljaren när omvänd skattskyldighet ska användas

⁷² Se prop. 1994/95:57, s. 128.

⁷³ Se HFD 2013 ref. 25.

⁷⁴ Se Skatteverket, *Ett upphävande av den mervärdesskatterättsliga slussningsregeln*, Promemoria 2014-05-12.

⁷⁵ A.a., s. 9.

⁷⁶ Se prop. 2010/11:28 *Vissa tekniska mervärdesskattefrågor*, s. 45-47.

⁷⁷ Se prop. 2013/14:27 *Vissa skattefrågor*, s. 27-28.

⁷⁸ Se prop. 2007/08:25 *Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor*, s. 59.

⁷⁹ A. prop., s. 90.

⁸⁰ A. prop., s. 92-93.

⁸¹ A. prop., s. 91.

- Moms debiteras med felaktig skattesats
- Moms debiteras av säljaren när denne inte är en beskattningsbar person

Sammanfattningsvis kan konstateras att även om avdragsrätten är en grundläggande funktion för att upprätthålla en beskattning enbart av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan, och därigenom uppnå en mervärdesskatt i mer teoretisk mening, uppställs krav på att skatten ska vara praktiskt tillämpbar. Detta omskrivs såsom att minska risken för skatteundandraganden eftersom det minskar skattens samhällsekonomiska effektivitet. En samhällsekonomiskt ineffektiv moms strider i sin tur mot syftet med att ha en moms överhuvudtaget. Härigenom krävs svåra avvägningar mellan att upprätthålla den grundläggande principen om att enbart beskatta mervärdet och därigenom möjliggöra övervältring av skattebördan i enlighet med mervärdesskatteprincipen, och att få en ”korrekt” tillämpning i varje enskilt fall. En skatt som exempelvis i mycket lite utsträckning möjliggör övervältring av skattebördan och därigenom beskattar mer än mervärdet, är inte att anse som en mervärdesskatt i dess grundteoretiska bemärkelse. Andra skäl som motiverat ändringar i avdragsrätten är relationen mellan tidpunkten för avdragsrätten och uppbördsministrars likviditet, administrativa vinster och förenlighet eller bristande förenlighet med EU-rätten.

3.3 Återbetalning

Som ett ytterligare medel för att uppnå en beskattning av mervärdet finns möjlighet till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Kopplingen mellan avdragsrätten och återbetalningsrätten finns exempelvis uttryckt i förarbeten i samband med justering av 10 kap. 1 § ML såsom att återbetalning inte föreligger om den ingående skatten omfattas av avdragsrätten.⁸² Omvänt har även uttryckts att avdragsrätt enligt 8 kap. ML inte finns i samband med införandet av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn och återbetalning därmed införs istället.⁸³ Mer generellt har detta även uttryckts som att såväl avdragsrätten som rätten till återbetalning av ingående moms utgör olika tekniker för att uppnå samma resultat.⁸⁴

System med avdragsrätt och återbetalning ska därmed ses som komplement till varandra och ska inte vara överlappande. Vid en överlappning uppstår risk för skatteundandragande och konkurrenssnedvridningar, vilket står i strid med det grundläggande syftet om att beskatta mervärdet i varje produktions- och distributionsled eftersom detta leder till en icke-beskattning.

Återbetalning av mervärdesskatt finns dels vid sk. kvalificerade undantag, eller vid vissa särregleringar med syfte att undvika kumulativa effekter och övervältra skattebördan framåt i produktions- och distributionskedjan, dels vid gränsöverskridande transaktioner inom EU i syfte att undvika dubbelbeskattning samt vid export.

Ett exempel på när avdragsrätt inte föreligger utan återbetalning istället används som teknik för att övervältra skattebördan på slutkonsument återfinns i 8 kap. 1 a § ML. Den avser icke-etablerade beskattningsbara personer som redovisar moms i enlighet med det system som infördes genom direktiv 2002/38/EG – en one-stop-shop för företag som inte är etablerade i EU, men som tillhandahåller elektroniska tjänster till

⁸² Se prop. 2002/03:5 *Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.*, s. 112.

⁸³ Se prop. 2005/06:130 *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn*, s. 67.

⁸⁴ Se prop. 2012/13:124 *Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen*, s. 87.

konsumenter med hemvist inom EU.⁸⁵ Skälen för att bevilja återbetalning är därför delvis kopplade till skälen med att bevilja avdragsrätt, dvs. att uppnå en beskattning av mervärdet och övervältra skattebördan på slutkonsument.

Återbetalningsrätt infördes i samband med att momsens skattebas breddades och upphävandet av möjligheten för regeringen att meddela särskilda beslut om avdragsrätt för exempelvis utländska rederier och flygbolag.⁸⁶ Återbetalningsmöjligheten fanns till en början inte fullt ut reglerad i ML utan i lag (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Ett syfte bakom införandet av återbetalningsrätten var i första hand en strävan efter att nå större neutralitet mellan inhemska och utländska bolag. Vid omarbetningen till 1994 års ML gjordes mindre justeringar i återbetalningsrätten materiellt, men bestämmelserna flyttades däremot över till 10 kap. ML och sammanfogades med övriga bestämmelser om återbetalning som funnits i den äldre mervärdesskattelagen.⁸⁷ Ändringarna avsåg exempelvis att vissa statliga verk inte hade avdragsrätt eller rätt till återbetalning genom ändringarna i ML, då det istället reglerades genom ett statligt avräkningsförfarande.⁸⁸

Andra syften med reglerna om återbetalning bygger på tanken om att undvika dubbelbeskattning och en anpassning till gällande EU-regleringar.⁸⁹ Begränsningar i möjligheten att få återbetalning har motiverats av risken för skatteundandragande då det har lett till att svenska säljare fått en negativ konkurrenssnedvridning jämfört med utländska företag.⁹⁰ Den begränsningen togs senare bort med motivering att de svenska reglerna behövde anpassas till gällande EU-bestämmelser.⁹¹

Återbetalningsreglerna har anpassats genom ett flertal förarbeten. I samtliga fall är justeringarna i ML av de slag att de innebär språkliga justeringar för att förtydliga bestämmelser,⁹² anpassningar till EU-rätten,⁹³ tekniska förändringar som en följd av ändringar avseende frivillig skattskyldighet⁹⁴ eller omvänd skattskyldighet.⁹⁵ Inom ramen för såväl tekniska justeringar som anpassningar till EU-rätten justeras återbetalningsrättens materiella omfattning där en balans mellan att undvika kumulativa effekter och undvika konkurrenssnedvridning eftersträvas.

Avseende rätten till återbetalning av mervärdesskatt vid förvärv av motorfordon av utländska beskickningar diplomater m.fl. anfördes vilka skäl som talar för ett system med återbetalning istället för med direkt skattefrihet. Där ett system med direkt skattefrihet ansågs kunna leda till ökat missbruk, medan ett återbetalningssystem – trots administrativa kostnader för såväl myndigheter som skattskyldiga – även skapar grund för kontroll av reglernas efterlevnad.⁹⁶ Motargumentet är att ett system med återbetalningsrätt istället för direkt skattefrihet, även har ansetts leda till likviditetsproblem

⁸⁵ Se Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg och lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

⁸⁶ Se prop. 1990/91:72 *Lag om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare*, s. 6.

⁸⁷ Se prop. 1993/94:99, s. 221-228.

⁸⁸ A. prop., s. 222.

⁸⁹ Se prop. 2002/03:5, s. 82-83.

⁹⁰ Se prop. 1991/92:166 *Om ändringar i tullagen och om vissa skattefrågor*, s. 10.

⁹¹ Se prop. 2001/02:28 *Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige*, s. 64-65.

⁹² Se prop. 2002/03:5, s. 112, prop. 2007/08:25, s. 180 och 261.

⁹³ Se prop. 2002/03:5, s. 113-114, prop. 2007/08:25, s. 176 och 261, prop. 2010/11:16 *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser*, s. 18-19, prop. 2010/11:28, s. 39-40 och 69.

⁹⁴ Se prop. 1995/96:232 *Skattefrihet för internationella organisationer, diplomater m.fl. – mervärdesskatt och punktskatter*, s. 39-40 och 44-45.

⁹⁵ Se prop. 2005/06:130, s. 50-53.

⁹⁶ Se prop. 1995/96:232, s. 33-34.

samt att etablerade återförsäljare väljs bort till förmån för import från utländska återförsäljare, vilket leder till konkurrenssnedvridningar.⁹⁷

Sammanfattningsvis är återbetalningsrätten komplementär till avdragsrätten. Den principiella grunden för att nå en beskattning av mervärdet i varje produktions- och distributionsled är därmed densamma som för avdragsrätten. När två olika tekniker används inom ramen för ett och samma skattesystem finns en risk för att dessa överlappar varandra. Om så sker motverkas syftet med att nå en mervärdesbeskattning av varje led i produktions- och distributionskedjan. Detta omfattar både:

1. risken för att kumulativa effekter uppstår om avdragsrätt eller återbetalningsrätt förvägras den skattskyldiga och
2. risken för att icke-beskattning uppstår om avdragsrätten och återbetalningsrätten överlappar varandra.

Sammantaget ska båda fallen balanseras mot att nå en beskattning av mervärdet – varken mer eller mindre – i varje led av produktions- och distributionskedjan. Båda situationerna är negativa utifrån momsens grundläggande systematik då konkurrenssnedvridningar uppstår som en följd utav att en beskattning av mervärdet inte kan upprätthållas. Konkurrenssnedvridningarna avser både situationen där en utländsk företagare konkurrerar med en svensk företagare och när särregleringar leder till olikbehandling beroende av om en skattskyldig faller inom ramen för ett förenklat skatteförfarande eller inte.⁹⁸ Det är dock enbart den första som är en fråga om övervältring av skattebördan. Olika lagtekniska lösningar kan vara nödvändiga för att nå skattens grundläggande ändamål, men kan även göra skatten mer komplicerad. De ändringar som gjorts avseende rätten till återbetalning bekräftar att såväl tekniska justeringar i lagtexten som anpassningar till EU-rätten båda leder till en komplicering av lagtexten. Tydliga motiveringar kan motverka lagtextens komplexitet, men bidrar sannolikt till materiella gränsdragningssvårigheter. Huruvida materiella gränsdragningssvårigheter påverkar frågan om övervältring diskuteras vidare i avsnitt 5.

3.4 Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning har som syfte att beskatta privat konsumtion, eller användning, av varor och tjänster som normalt används i en beskattningsbar persons verksamhet.⁹⁹ En grundförutsättning för att uttagsbeskattning ska aktualiseras är därför att avdrag för ingående mervärdesskatt beviljats vid inköp till den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Detta uttrycks även som att uttagsbeskattning är ett alternativ till beskattning genom vägrad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.¹⁰⁰ Ett annat syfte med uttagsbeskattning av tjänster är, förutom att återta en tidigare medgiven avdragsrätt, att begränsa konkurrenssnedvridningar.¹⁰¹

⁹⁷ Se A. prop., s.34.

⁹⁸ Exempel på det senare är omfattningen av mini-one-stop-shop (MOSS) och one-stop-shop (OSS) för icke-etablerade företag. Reglerna beslutades genom Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster för införandet av MOSS och Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (upphävt) för införandet av OSS.

⁹⁹ Se prop. 1993/94:99, s. 137, prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG*, s. 107-108 och prop. 2007/08:25, s. 96.

¹⁰⁰ Se prop. 1993/94:99, s. 137.

¹⁰¹ Se prop. 1994/95:57, s. 114 avseende uttagsbeskattning av egenregiarbeten på fastighet i skattebefriad verksamhet.

Liksom avdragsrätten och återbetalningsrätten är uttagsbeskattningen en teknik för att uppnå en beskattning av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan, den sista dock med omvänd funktion. Avdragsrätten och återbetalningsrätten är direkta och kompletterande övervälringsfaktorer av skattebördan från uppbördsman till slutkonsument. Utagsbeskattningen tjänar däremot som en neutraliseringsfaktor där beskattning återinförs på skattepliktiga varor och tjänster när dessa inte längre används inom ramen för en ekonomisk aktivitet utan i första hand används för konsumtion. Syftet är därför, som lyfts fram ovan, att verka för att nå neutralitet genom att begränsa konkurrenssnedvridningar. En uttagsbeskattning som går utöver syftet att återinföra mervärdesskatt genom att exempelvis påföra full mervärdesbeskattning när avdrag enbart beviljats till del i ett tidigare skede, motverkar en övervälring av skattebördan från uppbördsman till slutkonsument. I doktrin har detta tidigare kallats för bristande belastningsneutralitet, men kan också ses som ett motverkande av mervärdesskatteprincipen, i vilken neutralitet är en del, om terminologin från de äldsta förarbetena ska följas.¹⁰² Oavsett benämning är syftet med båda benämningarna detsamma – en strävan efter att enbart uppnå beskattning av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan.

Flera av uttagsbestämmelserna justerades efter EU-domstolens dom i *Scandic Gåsabäck*, vilket inte diskuteras närmare här då fokus inte är på det materiella innehållet i uttagsbeskattningsreglerna utan på dess ändamål.¹⁰³ Sammanfattningsvis är den principiella grunden densamma för uttagsbeskattningen, avdragsrätten och återbetalningen. Skillnaden är dock att uttagsbeskattningen syftar till att säkra att beskattning sker i varje led i produktions- och distributionskedjan, dvs. att motverka icke-beskattning till skillnad från avdragsrätt som i första hand motverkar dubbelbeskattning genom kumulativa effekter eller dold skatt. Utagsbeskattningen är därmed inte en teknik för att nå övervälring av skattebördan, utan för att nå en beskattning av mervärdet.

3.5 Frivillig skattskyldighet och kort om skattskyldighet i särskilda fall

Frivillig skattskyldighet är ytterligare en teknik att nå en beskattning av mervärdet i så lång utsträckning som möjligt. Tekniken behövs för att tillförsäkra att avdragsrätten och återbetalningsrätten så långt som möjligt uppfyller målsättningen om övervälring av skattebördan då mervärdesskatten inte är fullt ut generell utan undantag från tillämpningsområdet finns. Den är även knuten till uttagsbeskattningsreglerna med det omvända syftet att tillförsäkra att beskattning sker i varje led i produktions- och distributionskedjan. Merparten av förevarande avsnitt behandlar frågan om frivillig skattskyldighet, men först kort om skattskyldighet i särskilda fall.

Reglerna om skattskyldighet i särskilda fall återfinns i kap. 6 ML och täcker följande fall:

- handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar,
- delägare i enkelt bolag och partsrederi,¹⁰⁴

¹⁰² Jfr Sonnerby, M., *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Norstedts juridik 2010, s. 301-313 och prop. 1968:100, s. 36.

¹⁰³ För en diskussion om vilka justeringar som gjordes till följd av dom *Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, se prop. 2007/08:25, s. 100-104.

¹⁰⁴ För en problematisering av moms för enkla bolag och partsrederi, se Forssén, B., *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partsrederier*, Örebro Studies in Law 4, 2013.

- konkursbo,¹⁰⁵
- dödsbo,
- statliga affärsverk och
- förmedling.

Skattskyldighet i särskilda fall har som syfte att förtydliga och säkerställa en beskattning av mervärdet i de fall som är uppräknade ovan. Reglerna avser att reglera subjektet som kan åtnjuta avdragsrätt och rätt till återbetalning samt aktualisera uttagsbeskattning vid exempelvis uttag ur den egna verksamheten.

I samband med införandet av nya ML gjordes flertalet justeringar, dessa hade dock inte i syfte att åstadkomma materiella förändringar utan avsåg i första hand språkliga justeringar.¹⁰⁶ Reglernas ändamål avseende skattskyldighet i särskilda fall går i flera fall tillbaka till tiden för momsens införande och avser då att förtydliga att en beskattning av mervärdet ska ske även i uppräknade situationer främst för att minska antalet skattskyldiga (avseende delägare i handelsbolag etc. istället för att införa skattskyldighet i förhållande till den andel som ägs) – dvs. en form av förenkling.¹⁰⁷

Jämfört med bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall har reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML och tillhörande korsreferenser, justerats fler gånger och är mer komplicerade. Resterande del av avsnittet behandlar därför frivillig skattskyldighet något mer ingående.

Avseende frivillig skattskyldighet omfattades uthyrning av fastighet inte av skatteplikt fram till mitten av 1979, vilket gjorde att fastighetsägarna debiterade en dold mervärdesskatt i hyran för att övervältra kostnaden av mervärdesskatten till nästa led i produktions- och distributionskedjan. En dold skatt kan inte dras av, vilket missgynnade hyresgäster som bedrev skattepliktig verksamhet. Reglerna motverkade en beskattning av enbart mervärdet eftersom den dolda skatten ledde till kumulativa effekter.¹⁰⁸

Då reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, som infördes 1979, ansågs svårtillämpliga och resurskrävande av såväl skattskyldiga som skatteverket, tillsattes en utredare för att göra en generell översyn av reglerna.¹⁰⁹ Resultatet av utredningen återfinns i SOU 1999:47 där såväl bakgrund som gällande rätt beskrivs utförligt. Propositionen som låg till grund för lagändringarna 1 januari 2001 avseende frivillig skattskyldighet angav som huvudskäl till lagändringarnas genomförande att minska administrativa och rättsliga problem.¹¹⁰ Inom ramen för problemen som beskrivs i förarbetena anges konkurrenssnedvridningar genom bristande neutralitet som ett stort problem utifrån flera aspekter, däribland tidpunkten för skattskyldighetens inträde, uthyrning i första eller andra hand, om hyresgästens verksamhet måste vara skattepliktig eller inte, uthyrning till utländska företagare, vid försäljning av fastighet, frågan om jämkning, m.fl.¹¹¹ Härutöver angavs även såväl formella som materiella komplikationer, då reglerna lätt ledde till felaktigheter i beskattningsbara personers redovisning

¹⁰⁵ För en problematisering av moms i samband med konkurs, se Öberg, J., *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, andra upplagan, Norstedts juridik 2001.

¹⁰⁶ Se prop. 1993/94:99, s. 188-190.

¹⁰⁷ Se prop. 1968:100, s. 115 och 123.

¹⁰⁸ Se prop. 1999/2000:82 *Mervärdesskatt vid överlåtelse och utnyttjande av fastigheter*, s. 39.

¹⁰⁹ Se dir. Fi 1997:127.

¹¹⁰ Se prop. 1999/2000:82, s. 1.

¹¹¹ Se A. prop., s. 68-83.

vilka i första hand berodde på missuppfattningar av bestämmelsernas innebörd. I vissa fall hade inte heller kunnat konstateras om fel hade begåtts då bestämmelserna delvis var oklara.¹¹²

Det finns flera likheter mellan hur ändamålen med reglerna beskrivs i prop. 1999/2000:82 och prop. 2013/14:1 vilket till del visar svårigheterna i att nå såväl teoretiska som praktiska lösningar där övervältring kan uppnås utan att de praktiska och materiella svårigheterna blir alltför betungande. Vid samtliga gränsdragningsproblem uppstår frågan om neutralitet för att minska konkurrenssnedvridande effekter. Den neutralitet som reglerna syftar till att undanröja är mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna lokaler och de som bedriver verksamhet i hyrda lokaler.¹¹³

Som ett led i att hantera de praktiska svårigheterna som fanns med reglerna avskaffades ansöknings- och anmälningförfarandet från den 1 januari 2014. De bakomliggande EU-rättsliga skäl som finns avseende uthyrning av fast egendom, har i svenska förarbeten tidigare använts som skäl för att motivera villkoren avseende frivillig skattskyldighet. Samtliga villkor ska, för att vara EU-anpassade, säkerställa en enkel och riktig tillämpning samt förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.¹¹⁴ Vid slopandet av ansöknings och anmälningförfarandet är det just spännvidden mellan hur ändamålen används som argument för att nå en anpassning till EU-rätten som aktualiseras. Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler är fortsatt materiellt svåra och även om förfarandet förenklas genom att ansöknings- och anmälningförfarandet tas bort, kvarstår den materiella bedömningen som ska göras i varje enskilt fall.

Ändringarna avseende förfarandet vid frivillig skattskyldighet anges minska efterlevandekostnaderna för företagen och den administrativa kostnaden för Skatteverket. Konsekvensanalysen av förändringarna för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler tar dock inte hänsyn till kostnaden för bedömningen av reglernas innebörd eftersom den kostnaden anses vara konstant.¹¹⁵ Således tas inte reglernas materiella komplexitet i beaktande vilket innebär att det finns en risk för att en felaktig slutsats nåtts avseende huruvida en minskning av efterlevnadskostnaderna faktiskt nås.

Andra fall när frivillig skattskyldighet används är när konstnärer omsätter egna konstverk och beskattningsunderlagen för beskattningsåret understiger 300 000 SEK.¹¹⁶ Reglerna avseende moms på konstverk är i grunden en anpassning till EU-rätten.¹¹⁷ Några närmare skäl till motiven bakom frivillig skattskyldighet i detta avseende har inte uttalats utöver att det tidigare undantaget från skatteplikt tagits bort.¹¹⁸

Motsvarande som för konstnärer som är frivilligt skattskyldiga enligt 1 kap. 2 b § ML, finns även möjlighet till frivillig skattskyldighet vid handel med industriguld som normalt är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § ML. Möjligheten till frivillig skattskyldighet återfinns i 3 kap. 10 b § ML, respektive 3 kap. 10 c § ML om den avser ombud som förmedlar industriguld. Reglerna om moms på omsättning av industriguld är en följd av EU-direktiv och det uttryckliga skäl som anges för frivillig skattskyldighet

¹¹² Se A. prop., s. 57.

¹¹³ Se prop. 2013/2014:1, s. 460.

¹¹⁴ Se prop. 1999/2000:82, s. 53.

¹¹⁵ Se prop. 2013/2014:1, s. 481.

¹¹⁶ Se 1 kap. 2 a § och 2 b § ML.

¹¹⁷ Se prop. 1994/95:202, s. 28.

¹¹⁸ Se A. prop., s. 44-45 och 73-74.

är att undvika att kumulativa effekter uppstår. Risk för att den dolda skatten skulle föras över på köparen genom höjda priser skulle även motverka handlarnas konkurrenssituation när andra EU-länder justerar sina bestämmelser.¹¹⁹

Möjlighet till frivillig skattskyldighet finns även för vissa utländska företagare enligt 1 kap. 2 d § ML. Regeln avser omsättning av varor och tjänster med anknytning till fastighet enligt 5 kap. 8 § ML och då förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 4 c ML. Motiven bakom denna frivilliga skattskyldighet är en följd av anpassning av EU-rätten och omsättningslandsreglerna. För utländska företagare finns möjlighet till återbetalning som diskuterats ovan under avsnitt 3.3. Möjligheten till frivillig skattskyldighet istället för att använda rätten till återbetalning motiverades med att de administrativa förfaranden som gäller för återbetalning kunde bli en börda för de utländska företagen.¹²⁰

Sammanfattningsvis kan reglerna om frivillig skattskyldighet anses återinföra skattskyldighet och därmed möjlighet till övervältring genom avdragsrätt eller återbetalning när undantag från den grundläggande principen om en generell beskattning av samtliga varor och tjänster i samtliga produktions- och distributionsled har gjorts. Tekniken med frivillig skattskyldighet används därmed för att balansera de eventuella motsättningar som kan finnas mellan att nå den grundläggande principen om en beskattning av mervärdet och de skäl som finns för att frånga densamma, exempelvis genom att införa undantag för olika subjekt eller objekt.¹²¹ Som motiv anges särskilt neutralitetshänsyn i syfte att nå en generell beskattning av mervärdet. Frivillig skattskyldighet kan även användas istället för reglerna om återbetalning då dessa kan vara mer betungande för uppbördsmännen, dvs. för att minska fullgörande- eller efterlevnadskostnaderna. Andra motiv som lyfts fram är anpassning till EU-rätten på särreglerade områden. Även i dessa fall är neutralitetshänsyn en grund för justeringen, dels avseende gränsöverskridande konkurrenssituationer, dels avseende att nå beskattning av mervärdet och undvika kumulativa effekter.

Reglerna om skattskyldighet i särskilda fall är däremot i första hand förenklingsregler, med syfte att styra vilka subjekt som faller inom ramen för mervärdesskattesystemet. Om reglerna om skattskyldighet i särskilda fall inte hade funnits hade frågan om delägarna i exempelvis handelsbolag skulle varit skattskyldiga avseende sin respektive andel. Ett sådant förfarande hade komplicerat moms-systemet än mer och därigenom stridit mot ett av de grundläggande ändamålen om att momsen ska vara enkel att tillämpa.

3.6 Vinstmarginalbeskattning

I förarbeten har vinstmarginalbeskattningen jämförts med reglerna om frivillig skattskyldighet som ett tänkbart alternativ för att åstadkomma övervältring.¹²² Vinstmarginalbeskattningen omfattar återförsäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål, antikviteter och resebyråttjänster.¹²³ Syftet med vinstmarginalbeskattningen för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter är att återförsäljare som handlar med varor som de köper från konsumenter inte ska missgynnas i förhållande till konsumenter

¹¹⁹ Se prop. 1998/99:69, s. 20.

¹²⁰ Se prop. 2001/02:28, s. 40.

¹²¹ Undantag och andra frångående från mervärdesskatteprincipen diskuteras i avsnitt 4.

¹²² Se SOU 1999:47 *Utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning*, s. 56.

¹²³ Se 9a och 9b kap. ML.

som handlar och köper direkt med varandra.¹²⁴ Innan tekniken med vinstmarginalbeskattning användes för begagnade varor m.m. användes möjlighet till avdrag för fiktiv skatt. Tekniken med vinstmarginalbeskattning infördes i första hand för att anpassa ML till gällande EU regleringar.¹²⁵ En väsentlig faktor för att tekniken med vinstmarginalbeskattning inte ska förfelas är att de varor som säljs av återförsäljaren, tidigare varit belastade med moms. Så var exempelvis inte fallet när nya transportmedel i vissa fall kunde falla inom ramen för vinstmarginalbeskattningen, vilket ändrades genom införandet av 9a kap. 1 § 2 st. ML.¹²⁶ I förarbeten till ändringarna uttalades:

*”Detta strider såväl mot syftet med reglerna om vinstmarginalbeskattning som den grundläggande principen att mervärdesskatt ska tas ut i varje led i produktionskedjan.”*¹²⁷

Omfattningen av vinstmarginalbeskattningen påverkas av vad som är att anse som begagnade varor, vilket bland annat diskuterats i anslutning till att ädla metaller inte ska räknas som begagnade varor, men att smycken som består av ädla metaller likväl kan vara begagnade varor.¹²⁸ Här var skälen för ändringen dels syftet med vinstmarginalbeskattning – att ge möjlighet till att övervältra momsen, eller undvika att kumulativa effekter med dolda skatter bibehölls, dels att anpassa den svenska momsen till EU-regleringarna. Vid införandet av vinstmarginalbeskattningen angavs motsvarande skäl, men i termer av att en dubbel beskattning av varan skulle undvikas.¹²⁹ Härutöver lyftes även fram att vinstmarginalbeskattningens ändamål var att undvika konkurrensnedvridningar samt dubbelbeskattning eller icke-beskattning på EU-rättslig nivå, dvs. själva grunden för en harmonisering i denna del och på detta sätt. En EU-anpassning av ML ansågs inte enbart behöva ske på formella grunder – genom EU-medlemskapet, utan även för att inte försvåra gränshandel.¹³⁰

Avseende EU-anpassning för resebyråttjänster angavs den formella grunden som skäl för att en anpassning av ML behövde göras. De skäl som angavs för införandet av vinstmarginalbeskattning för resetjänster var den speciella typ av tjänst som resebyråer och researrangörer tillhandahåller, med förmedling och flerpartsförhållanden, samt att det fanns en risk för att tjänsterna enbart skulle ses som konsumerade i ett eller flera andra länder, inte i landet där researrangören var etablerad.¹³¹

Sammanfattningsvis är reglerna om vinstmarginalbeskattning jämförbara med reglerna om frivillig skattskyldighet avseende dess betydelse för övervältring av skattebördan på konsument. Likaså är reglerna jämförbara med syftet med avdragsrätt och återbetalning – att skapa möjlighet till övervältring för att enbart beskatta mervärdet. När mervärdet inte går att fastställa genom avdrag eller återbetalning av en specificerad ingående moms, kan en beskattning av marginalen motverka kumulativa effekter. Dock under förutsättning att marginalen är justerad utifrån de skattesatser som är jämförbara för att undvika konkurrensnedvridningar både avseende att ge för stort avdrag, eller att ge för lite avdrag. Målet för regleringen ska således vara att nå en beskattning av mervärdet, varken mer eller mindre. Liksom för återbetalning och frivillig skattskyldighet återfinns neutralitetshänsyn vid gränsöverskridande situationer och för att likabehandla interna situationer.

¹²⁴ Se prop. 2007/08:25, s. 170.

¹²⁵ Se prop. 1994/95:202, s. 28.

¹²⁶ Se SFS 2007:1376 med ändringar som trädde ikraft 1 januari 2008.

¹²⁷ Se prop. 2007/08:25, s. 173.

¹²⁸ Se prop. 2002/03:5, s. 80.

¹²⁹ Se prop. 1994/95:202 Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m., s. 30.

¹³⁰ A. prop., s. 42.

¹³¹ A. prop., s. 61.

3.7 Gruppregistrering

Möjligheten att införa gruppregistrering för företag bygger på EU-rättsliga bestämmelser. Gruppregistrering innebär att företag som tillhör samma intressegrupp kan behandlas som en enda näringsidkare eller beskattningsbar person.¹³² Omsättningar mellan företag kan därmed göras utan moms. De svenska bestämmelserna omfattar enbart företag som bedriver finansiell verksamhet i den mening att de står under Finansinspektionens tillsyn, vilket innebär att dessa företag får en lägre kostnad vid interna transaktioner inom gruppen, då de inte behöver bära kostnaden för en icke avdragsgill moms.¹³³ Således utgör möjligheten till gruppregistrering en lagstadgad möjlighet till att minska kostnaden för att övervältring av skattebördan inte kan ske. I förarbeten noteras att gruppregistrering även kan få konkurrensnedvidande effekter då det blir förmånligare att köpa en tjänst inom gruppen, jämfört med att köpa motsvarande tjänst från ett fristående företag, belastad med en icke avdragsgill moms. Som motargument anges att företag kan välja att inom ramen för en och samma verksamhet tillhandahålla motsvarande tjänst, varför det ändå är fördelaktigt med regler som möjliggör olika sätt att organisera sin verksamhet.¹³⁴

Likaså uttalas: ”Vad som anförts om mervärdesbeskattningens snedvidande inverkan på bank- och försäkringsbranschens interna verksamhetsformer och därmed på deras inbördes konkurrensförmåga, samt om deras internationella konkurrensutsatthet och det angelägna i att banker och försäkringsföretag tillförsäkras samma verksamhetsbetingelser som motsvarande företag i ett flertal andra EG-länder, kan enligt regeringen anses utgöra sådana starka skäl som talar för ett införande av gruppregistrering inom denna sektor.”¹³⁵

Vidare förtydligas att möjligheten till gruppregistrering är en konkurrensfördel där den fördelen måste väga mot samhällsekonomiska och konkurrensmässiga aspekter på så sätt att negativ konkurrenspåverkan för fristående företag minskas så långt som möjligt. Likaså förtydligas behovet av spärrar mot skatteundandragande.¹³⁶ Reglerna om gruppregistrering har varit föremål för fördragsbrottstalan vid EU-domstolen.¹³⁷ Talan mot Sverige ogillades i sin helhet av två skäl. Det första var att Kommissionens argumentation avseende att Sverige strider mot likabehandlingsprincipen när enbart företag som står under kontroll av Finansinspektionen får möjlighet till gruppregistrering, föll av formella skäl då argumentationen från Kommissionen i det tidigare avgivande yttrandet avsåg neutralitet och inte likabehandling.¹³⁸ Det andra var att Kommissionen inte lyckats visa att motsvarande begränsning av gruppregistrering strider mot unionsrätten.¹³⁹ Nämnas bör här att syftet bakom Art. 11 i momsdirektivet, vilken ligger till grund för reglerna om gruppregistrering, är att motverka skatteundandragande och skatteflykt. Motsvarande argumentation används som syfte med den svenska begränsningen av gruppregistreringsreglerna i de svenska förarbetena.

Sammanfattningsvis är möjligheten till gruppregistrering en metod att minska dold skatt eller kumulativa effekter vid verksamhet som är undantagen från skatteplikt, dvs. när övervältring normalt inte kan ske. Nackdelen med gruppregistreringsmöjligheten

¹³² Se 6 a kap. ML.

¹³³ Se prop. 1997/98:148 *Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.*, s. 1-2.

¹³⁴ A. prop., s. 25.

¹³⁵ A. prop., s. 30.

¹³⁶ A. st.

¹³⁷ Se dom *Kommissionen mot Sverige*, C-480/10, EU:C:2013:263.

¹³⁸ Se dom *Kommissionen mot Sverige*, EU:C:2013:263, p. 19.

¹³⁹ Se dom *Kommissionen mot Sverige*, EU:C:2013:263, p. 39-40.

är att den kan ha konkurrenssnedvridande effekter då det blir förmånligare att köpa en tjänst från företag inom samma grupp, jämfört med från fristående företag. Konkurrenssnedvridningar strider generellt sett mot momsens grundläggande ändamål. Ett annat ändamål är att motverka skatteundandraganden som i sin tur motverkar skattens samhällsekonomiska effektivitet.

3.8 Sammanfattande kommentarer avseende metoder för övervältring

Utifrån den grundläggande systematik som införts dels genom den tidigare omsättningsskatten, dels genom omarbetningen till mervärdesskatten och de anpassningar som gjorts genom EU-medlemsskapet, kan konstateras att ett övergripande syfte med momsen är att nå en övervältring av skattebördan från uppbördsman till den som är att anse som konsument.¹⁴⁰ Detta som metoder för att nå målet med att beskatta mervärdet. För att nå en övervältring krävs en lagstiftningsteknik som möjliggör avdrag för ingående moms i enlighet med de grundläggande teorier som grundats av *Siemens*.¹⁴¹ Huvudsyftet är därmed att nå en beskattning av mervärdet (ändamål 1, avsnitt 2.5) till vilket ändamål 2 och 3 (avsnitt 2.5) är komplementära. I ML finns såväl möjlighet till avdrag som återbetalning, där den senare avser att kompensera för när rätt till avdrag inte finns. Dvs. om momsen skulle vara enhetlig, utan några undantag och generell såsom avsetts med dess grundtanke – skulle i huvudsak enbart avdragsrätt behövas. Undantag för detta kan finnas i samband med vissa gränsöverskridande transaktioner.

Då icke-beskattning är lika oförenligt med mervärdesskatteprincipen som dubbelbeskattning i någon form – är uttagsbeskattningsreglerna en lagstiftad teknik för att tillgodose att mervärdesskatt återinförs om avdragsrätt beviljats och varorna eller tjänsterna sedermera konsumeras istället för att användas i den ekonomiska verksamheten. De grundläggande målsättningar som nås genom avdragsrätten, rätten till återbetalning och uttagsbeskattning är därmed i första hand att beskatta just mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan (ändamål 1, avsnitt 2.5). Som en förlängning av mervärdesskatteprincipen motverkas även konkurrenssnedvridningar, dvs. neutralitetsaspekter är en målsättning som beaktas vid såväl avdragsrätt som återbetalning och uttagsbeskattning (ändamål 3, avsnitt 2.5).

Vinstmarginalbeskattningen är en särreglering för att möta upp samma syfte som avdragsrätten och återbetalningsrätten avser att uppnå i fråga om övervältring, men med motsatt funktion. Detta innebär en målsättning om att enbart beskatta mervärdet och undvika kumulativa effekter, dolda skatter och konkurrenssnedvridningar (ändamål 1–3, avsnitt 2.5).

Den frivilliga skattskyldigheten är en kompensationsordning för att möjliggöra rätt till avdrag för ingående skatt vid såväl subjektstyrda undantag som objektstyrda undantag, dvs. när särreglering i något avseende införts i ML vilken leder till att en beskattning av mervärdet inte kan upprätthållas, eller när återbetalningsreglerna kan anses vara mer betungande än om frivillig skattskyldighet beviljas. Det senare är ett uttryck, inte bara för att beskatta mervärdet eller att nå neutralitet för att minska konkurrenssnedvridningar, utan även för att göra Sverige konkurrenskraftigt vilket delvis är i enlighet med det fjärde och sjunde ändamålet som identifierats ovan i avsnitt 2.5.

¹⁴⁰ Se avsnitt 2.4.

¹⁴¹ Se avsnitt 2.2.

Det fjärde ändamålet avser att momsen ska vara samhällsekonomiskt effektiv, trygga sysselsättning och främja produktionen. Argumentationen avser i första hand möjlighet att främja produktion och skapa sysselsättningsmöjligheter i Sverige. Det sjunde ändamålet avser det svenska näringslivets konkurrenskraft vilket bl. a. är beroende av dess möjlighet att interagera på ett ekonomiskt effektivt sätt med utländska företagare. Utöver ändamål 1–3 i avsnitt 2.5 omfattas även ändamål 4 och 7 i samma avsnitt av de syften som metoderna för övervältring avser att säkerställa.

Samtliga förutsättningar för övervältring eller förutsättningar för att nå en beskattning av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan som diskuterats i förvarande avsnitt har i stor utsträckning anpassats till gällande EU-rätt (ändamål 5 i avsnitt 2.5). Flertalet avsteg finns dock också. Nämnas bör exempelvis gruppregistreringsreglerna som i motsvarande syfte som på EU-nivå, begränsats till en mindre grupp av företag. Dessa regler minskar kostnaden för företagen som är gruppregistrerade när övervältring fullt ut inte kan ske, då verksamheten inte är skattepliktig. Den fördelen, för den begränsade gruppen av företagen, måste vägas mot nackdelarna utifrån övriga ändamål som finns i momsen. Här avses främst konkurrenssnedvridningar i förhållande till fristående företag. En fördel för staten med gruppregistreringsreglerna är att de är ett medel för att motverka skatteundandragande och skatteflykt, vilket i grunden är anknutet till att skatten ska vara samhällsekonomiskt effektiv.

Andra ändamål som är knutna till att skatten ska vara samhällsekonomiskt effektiv är ändamål 7 och 9 i avsnitt 2.5. Dessa avser det svenska näringslivets konkurrenskraft och att momsen ska leda till ett rationellt beskattningsresultat. Härutöver kan också konstateras att när avsteg från momsens generella karaktär görs (ändamål 6), krävs ofta kompensationsordningar. Kompensationsordningar ökar den regleringstekniska komplexiteten vilket motverkar ändamålet om att momsen ska vara enkel att tillämpa (ändamål 10 i avsnitt 2.5). En åtgärd som vid en första anblick syftar till att beskatta mervärdet kan därför i tillämpningen motverka detsamma.

4. Inbyggda snedvridningar, hinder eller svårigheter

4.1 Avsnittets omfattning

I avsnitt 1.2 klargörs syftet med den här rapporten, vilket är att analysera huruvida mervärdesskatten i Sverige kan övervältras på slutkonsument i enlighet med en omsättningskatts ändamål att belasta konsumtion såsom en konsumtionsskatt. I ML återfinns avsteg från en generell mervärdesskatt genom att exempelvis vissa varor och tjänster är undantagna från skatteplikt.

Nedan redogörs för de ändamål som kan identifieras för lagstiftade avvikelser från den grundläggande mervärdesskatteprincipen, strukturerat utifrån de olika typer av snedvridningar eller hinder som återfinns i ML. Systematiseringen görs utifrån avvikelser avseende beskattningsbar person, dvs. subjektstyrda avvikelser och objektstyrda avvikelser vilket åsyftar exempelvis undantag från skatteplikt för olika transaktioner. Avvikelseerna innebär inte alltid att övervältring av skattebördan inte kan ske, exempelvis kan del av skattebördan övervältras om ett undantag är kvalificerat, varför rubriceringen för förevarande avsnitt sammanfattats som snedvridningar, hinder eller svårigheter.

Utöver undantagen diskuteras även reducerade skattesatser, avdragsförbud och övriga särregleringar. I avsnitt 4.7 sammanfattas de ändamål som identifierats för olika typer av avvikelser samt huruvida dessa utgör hinder, svårigheter eller snedvridningar av övervältringen av skattebördan.

4.2 Ej beskattningsbara personer

Avsnittet behandlar i huvudsak undantag som är subjektstyrda, dvs vilka som ses som potentiella uppbördsmän jämfört med de som ska bära skattebördan av mervärdesskatten. Den faktiska uppbördsmannen är den som anges som skattskyldig i 1 kap. 2 § ML. Förevarande avsnitt avser i första hand regleringen om beskattningsbara personer i 4 kap. ML.

I ML finns ingen reglering av vem som är att anse som konsument. Däremot är det så att den som inte är att anse som beskattningsbar person med rätt till avdrag eller återbetalning kan anses konsumera inom ramen för momsen. Vid konsumtion, oavsett konsument eller icke beskattningsbar person, är således grundtanken i momsen att skattebördan ska bäras av denne och inte kunna övervältras vidare. En konsument som i egenskap av egenföretagare driver ekonomisk verksamhet är att betrakta som en beskattningsbar person när denne agerar i den egenskapen och för sin ekonomiska verksamhets räkning. Vid privat konsumtion ska denne istället betraktas som skattebärare.¹⁴² Utöver konsumenter dras gränser även mellan det privata och det offentliga. I de tidigaste förarbetena uttrycks detta som att momsen inte enbart belastar privat konsumtion utan även offentlig konsumtion.¹⁴³

¹⁴² Reglerna om uttagsbeskattning som reglerar bland annat denna situation diskuteras i avsnitt 3.4.

¹⁴³ Se prop. 1968:100, s. 32, 37 och 71.

Vid införandet av momsen i Sverige diskuterades frågan om skattskyldighet för offentlig verksamhet utifrån vad som ansågs bedrivas yrkesmässigt eller inte. Gränsdragningen då, liksom nu, var en fråga om när offentlig verksamhet konkurrerade med privat verksamhet. Några skattetekniska eller konkurrensskäl kunde dock inte ligga till grund för att påföra skattskyldighet på offentlig verksamhet.¹⁴⁴ Som ett ytterligare skäl angavs att vid bedömning av konkurrenssnedvridande situationer, ska tas i beaktande att offentlig verksamhet inte får dra av ingående mervärdesskatt när verksamheten enbart bedrivs för egna behov. Med dagens terminologi avses att offentlig verksamhet inte inryms inom ramen för beskattningsbara personer, såvida verksamheten inte bedrivs i konkurrens med privat verksamhet. Genom att undanta offentlig verksamhet från skatteplikt uppstår en konkurrenssnedvridning mellan privat och offentlig verksamhet när den privata och offentliga marknaden sammanblandas.

Diskussionen om konkurrensneutralitet fortsatte även efter att momsen ersatt den tidigare omsättningsskatten. Med neutralitet som skäl inrättades en kompensationsordning för flertalet myndigheter och kommuner, i syfte att kompensera för mervärdesskattekostnader som uppstår vid upphandling.¹⁴⁵ Konkurrenssnedvridningarna aktualiserades vid den tidpunkten av den breddning av skattebasen som skett jämfört med den tidigare varuskatten. Det kan vara en förklaring till att liknande ändamål används som skäl för motsatta slutsatser i förarbetena till införandet av momsen och i samband med reformen av den samma under 1990. Som huvudprincip anfördes:

*”En huvudprincip bör således vara att offentlig egenregi inte gynnas på bekostnad av upphandling. Det måste också säkerställas att offentlig utåtriktad verksamhet inte gynnas av skattesystemet vid konkurrens med privata subjekt.”*¹⁴⁶

KIS-utredningen trycker särskilt på konkurrensneutralitetsproblematiken som finns genom egenregiproblemet, dvs. huruvida något ska utföras i egen regi eller upphandlas. Som huvudprincip föreslås att offentlig utåtriktad verksamhet inte ska gynnas vid konkurrens med privata subjekt. En annan princip som föreslås är att beskattningen ska vara konkurrensneutral så långt möjligt på så sätt att egenregi inte gynnas i förhållande till upphandling. Vid en potentiell konflikt mellan de två principerna ska den första ges företräde.¹⁴⁷

Henkow sammanfattar undantaget för offentlig verksamhet enligt följande: *”A public body is only excluded from the field of application of the EU VAT system when, either the activity as such is not economic in nature, or it is governed by public law, under the national law applicable.”*¹⁴⁸

Avseende förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är dessa alltid att betrakta som ekonomisk verksamhet och inte myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § ML. Det bakomliggande skälet för denna begränsning av offentlig verksamhet är att undvika konkurrenssnedvridningar oavsett om transaktionerna sker i offentlig eller privat regi.¹⁴⁹

¹⁴⁴ A. prop., s. 114.

¹⁴⁵ Se prop. 1989/90:111, s. 120.

¹⁴⁶ Se prop. 1989/90:111, s. 121.

¹⁴⁷ Se SOU 1989:35 Del I, s. 215-216.

¹⁴⁸ Se Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Series on International Taxation No 41, Kluwer Law International 2013, s. 182.

¹⁴⁹ Se prop. 1989/90:111, s. 210.

Att gränsdragningen mellan det offentliga och privata är svårhanterliga i moms-systemet belyses även av det arbete som sker på EU-nivå.¹⁵⁰ Härtill har även tidigare specificerats svårigheter med undantaget för offentlig verksamhet, särskilt utifrån de konkurrenssnedvridningar som uppstår.¹⁵¹ En konkurrenssnedvridning behöver inte vara likformigt med att problem med övervältring uppstår, dock uppstår frågan om momsens ändamålsenlighet om den leder till konkurrenssnedvridningar utifrån den grundläggande systematik i momsen som diskuterats i avsnitt 2. Den exakta graden av övervältring är beroende av vilken kompensation offentlig verksamhet får för ingående moms. I förevarande rapport beaktas den särskilda kompensationsordningen för landsting och kommun inte närmare, utan fokus ligger i första hand på att identifiera skäl som angivits för de undantag som gjorts samt hur detta påverkar huvudsyftet med rapporten avseende övervältring av skattebördan.¹⁵² Det som är väsentligt för rapportens fortsatta diskussion är således att det subjektstyrda undantaget för offentlig verksamhet leder till att övervältring försvåras. Viss kompensationsmöjlighet finns genom den särskilda ordning som gäller för kommuner och landsting. Svårigheterna avseende konkurrenssnedvridningar är till del beroende av det subjektstyrda undantaget avseende offentlig verksamhet, men finns skäl att återkomma till längre fram efter att de objektstyrda undantagen diskuterats närmare.

Ett annat område som är uppe till diskussion är att allmännyttiga ideella föreningar inte inryms i begreppet beskattningsbar person genom undantaget i 4 kap. 8 § ML.¹⁵³ Inom ramen för gällande EU-reglering finns inte motsvarande reglering på EU-nivå. Skillnaden mellan svensk rätt och EU-rätt har bland annat analyserats i en utredning från 2002.¹⁵⁴ Vid införandet av undantaget angavs överensstämmelse med inkomstskatteområdet som skäl för undantaget.¹⁵⁵ Utredningen utgick dock från de regler som gällde för inkomstbeskattningen, vilket bör tas i beaktande vid hur ändamålen är formulerade. I utredningen anges särskilt att utgångspunkten för bedömningen av förslaget är att anpassa mervärdesskattens regler till inkomstskattens, med beaktande av att skattefriheten inte får leda till allvarliga konkurrenssnedvridningar eller administrativa problem.¹⁵⁶

Genom undantaget från beskattning konstaterades vidare att det inte ansågs medföra allvarliga konkurrenssnedvridningar eller administrativa kostnader. Likaså angavs att det var stora praktiska fördelar med en likartad beskattning såväl inkomstskatterättsligt som mervärdesskatterättsligt.¹⁵⁷ De konkurrenssnedvridningar som har konstaterats genom tidigare utredningar har ansetts utgöra en mindre del av totala inkomster som ideella verksamheter har. Liksom för offentlig verksamhet har neutralitetsaspekterna varit avgörande för huruvida moms ska påföras eller inte, men i huvudsak begränsats till den största delen av verksamheter där konkurrens föreligger, dvs. vid exempelvis studentkårers tillhandahållande av serveringstjänster.¹⁵⁸

¹⁵⁰ Se Consultation paper, Review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest, TAXUD/C1.

¹⁵¹ Se exempelvis SOU 2002:74 *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*, s. 115-122.

¹⁵² Se avsnitt 1.2.

¹⁵³ För information om den pågående diskussionen mellan Finansdepartementet och Kommissionen avseende ideella föreningar, se exempelvis Momsinstitutets hemsida <http://momsinstitutet.se/eu/overtradelseforfarande/> (2014-02-14) samt Regeringens pressmeddelande om att överträdelseärendet läggs ner av kommissionen (2015-02-26).

¹⁵⁴ Se SOU 2002:74, s. 254-265.

¹⁵⁵ Se prop. 1986/87:44, s. 7.

¹⁵⁶ A. prop., s. 10.

¹⁵⁷ A. prop., s. 10-11.

¹⁵⁸ Se SOU 2002:74, s. 266-280.

För registrerade trossamfund infördes motsvarande undantag från att betraktas som beskattningsbara personer 1 januari 2001. Detta var i samband med att svenska kyrkan separerades från staten. Skälen som angavs för detta var dels att det rådde omfattande skattefrihet för ideell verksamhet och för såväl registrerade trossamfund som för ideell verksamhet angavs även att flera sådana verksamheter föll under beloppsgränsen för redovisning av mervärdesskatt.¹⁵⁹ Omsättningsgränsen motsvarande 30 000 kr togs bort i samband med införandet av begreppet beskattningsbar person i ML. Skälen som angavs för detta var att det inte torde bli någon större materiell förändring eftersom ML redan tidigare har tolkats EU-konformt. Remissinstanser anförde kritik mot detta, eftersom gränsdragningsproblem för mindre verksamheter kunde undvikits genom en omsättningsgräns.¹⁶⁰

KIS-utredningen angav i samband med breddningen av skattebasen följande motive- ring till att bibehålla undantaget för ideella föreningar. Vad som bör beaktas är att utredningen även ansåg att undantag för skatteplikt inte fullt ut gick att införa för motsvarande transaktioner utan att det var en bättre lösning för att undanta trans- aktionerna från skatteplikt att istället undanta ideella föreningar från vilka som anses vara beskattningsbara personer. I denna situation var således ett subjektstyrt undantag att föredra framför ett objektsstyrt undantag. Motiveringen innebar att ideella för- eningars samhällsnytta vägde tyngre än de konkurrenssnedvridningar som undantaget för ideella föreningar medför. Hänsyn togs även till omfattningen av det objektsstyrda undantaget på kulturområdet.¹⁶¹

Kopplingen mellan om undantag är subjektstyrda eller objektsstyrda är viktig att lyfta fram i fråga om övervältring. Här kan särskilt nämnas kopplingen mellan undantaget för ideella föreningar som är subjektstyrt och undantaget från skatteplikt avseende periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar m.m, där det senare är objektsstyrt.¹⁶² Utifrån ett EU-rättsligt perspektiv är Sverige som medlemsstat i EU skyldigt att ge genomslag åt EU-rätten i Sverige.¹⁶³ Tidigare utredningar har även konstaterat att EU-rätten i större utsträckning är objektsstyrd jämfört med ML som har fler särregleringar som är subjektstyrda.¹⁶⁴ När harmonisering sker genom direktiv är medlemsstaterna bundna till det resultat som ska uppnås. Detta diskuteras närmare i avsnitt 5.

Sammanfattningsvis kan konstateras att samtliga subjektstyrda särregleringar leder till konkurrenssnedvridningar. Avseende offentlig verksamhet är avgörande att denna inte ska gynnas i förhållande till privat verksamhet när dessa konkurrerar med varandra. Som huvudargument för att bibehålla undantaget för ideell verksamhet har förenings- livets betydelse i samhället använts. Det argumentet går därmed före såväl en full anpass- ning av lagstiftningen till gällande EU-rätt som flera av de grundläggande ändamålen med en moms. Här kan särskilt nämnas syftet med att ha en bred skattebas, med få subventioner och få konkurrenssnedvridningar. Om mervärdesskatteprincipen upprätt- hålls fullt ut skulle dessa kunna uppnås i betydligt högre utsträckning.

Vid tolkning och tillämpning av undantagen är dock neutralitetshänsyn ofta avgörande för dess omfattning, vilket är ett tecken på de gränsdragningsproblem som uppstår vid

¹⁵⁹ Se Ds 2009:58, *Mervärdesskatt för den ideella sektorn*, s. 80.

¹⁶⁰ Se prop. 2012/13:124, s. 78-82.

¹⁶¹ Se SOU 1989:35 Del I, s. 191, för ändamålen med undantag på kulturområdet se avsnitt 4.3.7 nedan.

¹⁶² Se prop. 1989/90:111, s. 97.

¹⁶³ Se exempelvis, Bernitz, U., *Europarättens genomslag*, Norstedts juridik 2012 s. 28-34.

¹⁶⁴ Se SOU 2002:74, s. 257.

subjektstyrda särregleringar. Här kan särskilt nämnas RÅ 2010 ref. 54 och RÅ 2007 ref. 57. Rättsfallet från 2010 rörde en ryttarförening som ansågs bedriva ideell verksamhet enligt 4:8 ML. Undantaget i 3:11a ML ansågs inte ha självständig betydelse i förhållande till det subjektstyrda undantaget. Vid bedömningen togs hänsyn till verksamhetens karaktär och konkurrenssituationen. I rättsfallet från 2007 ansågs en ideell förening vara skattskyldig vid förvärv av spelarrättigheter från andra EU-länder enligt 1:2 2p ML. Om resultatet hade varit det motsatta hade formen för hur en verksamhet bedrivs kunnat leda till icke-beskattning av en transaktion vilket hade lett till neutralitetsstörningar mellan olika köpare av spelarrättigheter beroende av i vilken form deras verksamhet bedrivs.

4.3 Undantag från skatteplikt

4.3.1 Inledning

Förevarande avsnitt behandlar ändamålen bakom objektstyrda undantag, dvs. där transaktionen som sådan är undantagen från skatteplikt oavsett status på den som omsätter varan eller tjänsten. Historiskt har den svenska mervärdesskattens skattebas vidgats från en smalare skattebas med flertalet undantag till en bredare skattebas. Flera av de tidigare undantagen från skatteplikt är numera skattepliktiga men beskattas med en reducerad skattesats. Dessa behandlas därför under avsnittet för reducerade skattesatser. Att undantag är ett avsteg från grundtanken om en generell mervärdesskatt har redan nämnts. Härtill kan även lyftas fram att undantag även stör den samhällsekonomiska effektiviteten. Likaså leder undantag till konkurrens- och konsumtionssnedvridningar och dubbelbeskattnings effekter som gynnar egenregiverksamhet.¹⁶⁵

KIS-utredningens inställning till undantag motiverades generellt med enligt följande:

”Även om skatteplikten enligt kommitténs förslag i princip är generell, kan det även fortsättningsvis finnas skäl att undanta vissa varor och tjänster från skatteplikt. Enligt nuvarande lagstiftning kan en vara eller tjänst vara kvalificerat undantagen från skatteplikt, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten är s.k. tekniskt skattskyldig, dvs. har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt trots att utgående skatt inte skall tas ut. Kommitténs principiella inställning är att de kvalificerade undantagen från skatteplikt skall utmönstra ur mervärdesskattesystemet. Att en vara eller tjänst är undantagen från skatteplikt bör enligt kommitténs mening inte innebära annat än att den som omsätter varan eller tjänsten står utanför systemet. Den av kommittén föreslagna utvidgade skatteplikten medför att flertalet av de kvalificerade undantagen försvinner. De enstaka fall där kvalificerade undantag föreslås bli kvar är enbart betingade av praktiska problem som inte kunnat lösas under den knappa tid som stått till kommitténs förfogande. De tekniska lösningar som krävs för att helt kunna utmönstra begreppet teknisk skattskyldighet ur mervärdesskattesystemet bör dock utredas i annat sammanhang.”¹⁶⁶

De undantag från skatteplikt som återfinns i 3 kap. ML återfinns i listan nedan och motiven bakom varje undantag redogörs för i de följande avsnitten.

- fastighetsområdet,
- sjukvård, tandvård och social omsorg,

¹⁶⁵ Se SOU 1989:35 Del I, s. 143.

¹⁶⁶ Se SOU 1989:35 Del I, s. 154.

- utbildning,
- bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel,
- försäkringstjänster,
- investeringsguld,
- kulturområdet,
- idrottsområdet,
- massmedieområdet,
- fartyg och luftfartyg,
- vissa andra varor och tjänster,¹⁶⁷
- vissa interna tjänster,
- överlåtelse av vissa tillgångar,
- överlåtelse av verksamhet,
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl,
- kommuners uttag av varor och tjänster,
- viss import och
- viss omsättning i samband med import.

4.3.2 Undantag på fastighetsområdet

Ändamålen med att undanta fastigheter från skatteplikt är främst fördelningspolitiska. En skatteplikt som fördyrar boende är något som angetts som skäl för att undanta fastigheter från den generella skatteplikten. En skatteplikt för upplåtelse av fastigheter skulle medföra kostnadsbelastningar för konsumenter på just boendet. Motstridiga intressen ansågs föreligga mellan att dels medge fullständig övervältring genom avdrag eller avräkning, dels nå målsättningen att inte fördyra boendekostnaderna.¹⁶⁸

*”Uthyrning eller annan upplåtelse av rättighet till fastighet omfattas enligt nu gällande bestämmelser inte av skatteplikt. Några tekniska skäl kan inte anföras mot att i ett generellt och enhetligt mervärdeskattesystem låta skatteplikten omfatta också dessa tjänster. Kommittén har emellertid funnit att en generell skatteplikt för upplåtelse av fastigheter skulle medföra en alltför stor kostnadsbelastning på i första hand boendet.”*¹⁶⁹

Inför skattereformen 1990 angavs att problemen med övervältring av mervärdesskatten när fastighet uthyrdes till icke-skattepliktig verksamhet uppgick till 5,5 procent av boendekostnaden, vilket utgjorde en dold skatt.¹⁷⁰ Den dolda skatten motsvarar den skattebelastning på inköp av sk. insatsvaror och -tjänster som fastighetsägaren vid uthyrning till icke-skattepliktig verksamhet inte kunde göra avdrag för. En dold skatt är en övervältringsfaktor som enbart kan sägas övervältras på slutkonsument när full

¹⁶⁷ Samlingsparagraf i 3 kap. 23 § ML omfattande sedlar och mynt som lagligt betalningsmedel, läkemedel mot recept eller sålt till sjukhus, modersmjölk, blod och organ från människor, flygbensin och flygfotogen, lotterier och andra former av spel, inklusive vadhållning, gravöppning och gravskötsel och guld som levereras till Sveriges riksbank.

¹⁶⁸ Detta lyftes fram redan i prop. 1968:100, s. 70 och 85.

¹⁶⁹ Se prop. 1989/90:111, s. 89.

¹⁷⁰ Se SOU 1989:35 Del I, s. 155.

kostnadstäckning kan göras. När full kostnadstäckning inte kan erhållas, kan skattebördan inte heller övervältras.

Här bör påminnas om reglerna med frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler som ändrats senast 1 januari 2014. Reglernas syfte är att motverka kumulativa effekter, dvs. att kompensera för det subjektstyrda undantaget, när lokaler hyrs ut till en beskattningsbar person som bedriver skattepliktig verksamhet.¹⁷¹

Det främsta skälet för att undanta delar av fastighetsområdet från skatteplikt är således fördelningspolitiskt. För att minska kumulativa effekter som det för med sig har särreglering om frivillig skattskyldighet införts. De grundläggande ändamål som lyfts fram i avsnitt 2.5 har således fått stå tillbaka för ett fördelningspolitiskt ändamål. Härutöver behöver även lyftas fram att reglerna är beroende av det undantag på fastighetsområdet som finns på EU-nivå. Reglerna har konstaterats vara komplicerade.¹⁷² Fråga är därför om reglerna kan förenklas om en mer principiell översyn gjordes av ML.

4.3.3 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

Sjukvård¹⁷³ och tandvård omfattas av de allmänpolitiska målsättningarna och med referens till utvecklingen inom dåvarande EG angavs att dessa fortsatt skulle vara undantagna från skatteplikt.¹⁷⁴ I KIS-utredningen angavs följande skäl som viktiga vid beaktande av undantagets omfattning:

- inte nå så långt att den träffar skönhetsvård, allmän rekreation o.d,
- gränsdragningen bör vara så enkel och klar som möjligt för att undvika tillämpningsproblem hos såväl de rörelsedrivande företagen som skattemyndigheterna,
- undantaget bör i möjligaste mån hållas inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället och
- för att undvika statsfinansiella komplikationer bör undantaget samordnas med den allmänna sjukförsäkringen för att inte påverka den senare negativt.¹⁷⁵

Avseende social omsorg anges särskilt inför skattereformen 1990: *"I likhet med vad som gäller för sjukvård bör social omsorg undantas från skatteplikt. Denna skattefrihet bör gälla oavsett om verksamheten bedrivs i offentlig eller privat regi."*¹⁷⁶

Det senare är ett uttryck för att neutralitet ska råda vid konkurrerande verksamhet oavsett i vilken form den bedrivs. Avseende omfattningen av undantaget för social omsorg anges att den bör sammanfalla med gränserna för undantaget för sjukvård. Därför anges vidare att undantaget bör sammanfalla med själva vårdtjänsten som omsorgsmottagaren åtnjuter som ett led i den social omsorgen.¹⁷⁷

Neutralitetshänsyn återfinns som skäl för att undantaget för skatteplikt skulle omfatta alternativa behandlingsmetoder och terapi.¹⁷⁸ Grunden för diskussionen i förarbeten

¹⁷¹ Se avsnitt 3. 5.

¹⁷² Se SOU 2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*, s. 251.

¹⁷³ För en analys av sjukvårdsundantagets konstruktion och tolkning, se Pahlsson, R., *Momsfri sjukvård – En rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt*, Iustus 2015.

¹⁷⁴ Se prop. 1989/90:111, s. 106.

¹⁷⁵ Se SOU 1989:35 Del I s. 196.

¹⁷⁶ Se prop. 1989/90:111, s. 108.

¹⁷⁷ Se A. prop., s. 109.

¹⁷⁸ Se prop. 1993/94:225, s. 19.

var att alternativa behandlingsmetoder erbjuds inom ramen för den institutionella sjukvården, som en del i eller som ett underordnat led i, en sjukvårdstjänst. Argumenten mot att införa en utvidgning av undantaget till att omfatta alternativa behandlingsmetoder och terapier var dels att betydande gränsdragningsproblem torde uppstå, dels att undantaget skulle kunna bli betydligt vidare än vad som avsetts på grund av gränsdragningsproblemen, dels att kostnaderna för staten att införa ett vidare undantag än nuvarande skulle bli alltför stort.¹⁷⁹

De ändamål som vägs mot varandra är neutralitetshänsyn utifrån om liknande tjänster erbjuds i offentlig eller alternativ regi samt i första hand de statsfinansiella kostnaderna för att göra en utvidgning av undantaget för sjukvård. 1998 ändrades till del förutsättningar för legitimering avseende viss yrkesverksamhet inom hälso- och sjukvårdsområdet.¹⁸⁰ I samband med detta utökades undantaget för sjukvård till att omfatta samtliga yrken som blev legitimerade (apotekare, receptarier, arbetsterapeuter och sjukhusfysiker) under förutsättning att det är fråga om omsättning av sjukvård. Nämnas bör därför här att omsättning av läkemedel och varor inom ramen för sin yrkesutövning som apotekare och receptarie särregleras på så sätt att enbart läkemedel och varor som skrivs ut på recept är undantagna från skatteplikt. Skälen för ändringarna i ML avseende undantagets omfattning var i första hand att en koppling till en legitimation ger en klar och praktisk avgränsning.¹⁸¹

I likhet med diskussionen avseende de subjektstyrda undantagen är frågan om konkurrenssnedvridningar mellan offentlig och privat verksamhet som utför undantagna tjänster en avgörande fråga för i vilken omfattning ändamålet att momsen inte ska påverka konsumtionsval och leda till konkurrenssnedvridningar uppnås. Även om reglerna har allmänpolitiska målsättningar eller fördelningspolitiska om så vill, så är neutralitetshänsyn närvarande i argumentation i förarbeten. Utredningar har dock visat att konkurrenssnedvridningar kan uppkomma även om regler – särskilt också kompensationsordningen för kommuner och landsting – syftar till att motverka konkurrenssnedvridningar.¹⁸² En orsak till detta torde vara den balansgång mellan att motverka såväl dubbelbeskattning i form av kumulativa effekter eller dold skatt jämfört med en icke-beskattning. När särregleringar görs i förhållande till den grundläggande systematik som en moms syftar till, uppstår således gränsdragningsproblem. Generaliseringar kan vara svåra att göra eftersom gränsdragningsfrågan potentiellt uppkommer i varje enskilt fall, antingen genom att företaget ska redovisa och betala in sin moms på ett korrekt sätt, i att Skatteverket ska administrera och kontrollera samtliga deklarationer eller att domstol i behövliga fall ska avgöra överklagade beslut eller lämna förhandsbesked.

På EU-nivå uppmärksammas neutralitetsstörningar och gränsdragningsvårigheter med såväl det subjektstyrda som de objektstyrda undantagen. Likaså ifrågasätts om undantagen kan motiveras utifrån de privatiseringar som har skett samt olika typer av samarbetsformer avseende infrastruktur mellan privata och publika aktörer.¹⁸³ Förändringar kan därför vara att vänta på EU-nivå som kommer att påverka de svenska undantagen. De förslag som lagts fram diskuteras inte vidare här då de ligger utanför rapportens uppställda syfte.

¹⁷⁹ Se A. prop., s. 20.

¹⁸⁰ Se prop. 1997/98:109, s. 1.

¹⁸¹ A. prop., s. 138.

¹⁸² Se SOU 2005:57, s. 253 och däri angivna vidarehänvisningar.

¹⁸³ Se European Commission, Consultation Paper, Review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest, TAXUD/C1, s. 3-5.

4.3.4 Undantag för utbildning

Huvudskälen för undantaget för utbildning anges såsom en anpassning till EU-rätten. Detta innebär att undantaget i princip omfattar utbildning som avser ordinarie skol-utbildning, annan yrkesutbildning och omskolning. Undantagets räckvidd ska vidare inte utsträckas på så sätt att det blir en konkurrensfördel gentemot subjekt som enbart bedriver skattepliktig verksamhet.¹⁸⁴ Vikten av att begränsa konkurrenssnedvridningar vid tillämpningen av undantaget framgick även av KIS-utredningen.¹⁸⁵

En utbildningstjänst definierades tidigare som en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Ämnet fick inte ha en alltför allmän karaktär och skulle utgöra en integrerad del av ett studieprogram. Härutöver skulle deltagarna delta aktivt för att få en viss kompetensnivå.¹⁸⁶ Efter inträdet i dåvarande EG har omfattningen av undantaget diskuterats vidare. Regeringens avsikt, såsom framkommit i förarbeten, anges till undantaget härutöver kräver att utbildningen företas i det allmännas regi eller med det allmännas stöd.¹⁸⁷ Skälen som anges för detta visar de överväganden som gjorts mellan en EU-anpassning och de administrativa eller ekonomiska nackdelar som kan upp-komma för grupp av utbildare eller vid någon typ av utbildning. Strävan var att skapa ett enkelt och konkurrensneutralt system så långt som möjligt.¹⁸⁸

Liksom för undantaget för sjukvård, tandvård och social omsorg finns även konkurrensproblematik mellan offentlig och privat verksamhet i fråga om utbildning. Även om undantaget i grundtekniken är objektstyrd finns dock kriterier som är subjektstyrda för att undantaget ska bli tillämpligt. I fråga om motivering till undantaget tas ett mer direkt avstamp i EU-rätten och anpassning till densamma används som huvudargument för undantaget. I likhet med undantagen för sjukvård, tandvård och social omsorg finns även ett allmänpolitiskt eller fördelningspolitiskt argument i grunden för att undanta viss utbildning från skatteplikt. Liksom för undantaget för sjukvård, tandvård och social omsorg finns skäl att bevaka den fortsatta utvecklingen på EU-nivå då kommissionen gett uttryck för att skälen bakom undantagen är förlegade genom den privatisering som har skett.¹⁸⁹

4.3.5 Undantag för finansiella tjänster och försäkringstjänster

Försäkringstjänster och finansiella tjänster är hett omdebatterade avseende dessas mervärdesskatterättsliga behandling.¹⁹⁰ Avseende undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster och försäkringstjänster har utredningar påtalat fördelarna med att införa skatteplikt. Skatteplikt skulle medföra att mervärdesskatten skulle bli enhetligare, kumulativa effekter och dolda skatter försvinner och skatteintäkterna till staten skulle öka.¹⁹¹ Att påföra skatteplikt på finansiella tjänster och försäkringstjänster skulle därmed ligga i linje med flera av de allmänna överväganden och skäl som diskuterats ovan i avsnitt 2.5.

Svårigheterna med att beskatta finansiella tjänster och försäkringstjänster har i förarbeten sammanfattats till att omfatta svårigheter med att förutse hur en beskattning av dessa

¹⁸⁴ Se prop. 1989/90:111, s. 110.

¹⁸⁵ Se SOU 1989:35 Del I, s. 200.

¹⁸⁶ Se prop. 1989/90:111, s. 110.

¹⁸⁷ Se prop. 1996/97:10, s. 22.

¹⁸⁸ A. st.

¹⁸⁹ Se not 183 ovan.

¹⁹⁰ Se exempelvis, Henkow, O., *Financial activities in European VAT: a theoretical and legal research of the European VAT system and the actual and preferred treatment of financial activities*, University of Lund 2007, Strandet Jepsen, A., *Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer*, Karnov Group 2010, Bohn Jespersen, C., *Intermediation of Insurance and Financial Service in European VAT*, DJØF 2011.

¹⁹¹ Se SOU 1989:25 Del I, s. 192.

tjänster påverkar stabiliseringspolitiken långsiktigt. Detta gäller även om positiva effekter torde uppstå inledningsvis eller kortsiktigt vid en beskattning av finansiella tjänster. Särskilt problematiskt anges dock vara de tekniska svårigheterna som skulle finnas vid påförande av skatteplikt avseende de omfattande variationerna av tjänster som ryms inom ramen för finansiella tjänster och försäkringstjänster, samt hur en beräkning av korrekt avdragsrätt skulle göras. Härutöver påtalas även risken för problem vid en internationell jämförelse där motsvarande skatteplikt inte finns.¹⁹² I propositionen sammanfattades detta enligt följande:

”... skäl talar för att också finansiella tjänster och försäkringstjänster bör inordnas i ett generellt och enhetligt mervärdeskattesystem. Samtidigt konstaterar kommittén att de internationella och tekniska aspekterna är svåröverblickbara. Kommittén har därför inte lämnat något förslag i denna del utan föreslagit att frågan utreds i särskild ordning.”¹⁹³

Justeringar av omfattningen av undantaget för försäkringstjänster har gjorts för att den svenska ML bättre ska överensstämja med EU-regleringarna och praxis från EU-domstolen.¹⁹⁴ Den fortsatta utvecklingen har tidigare bedömts som att den i första hand måste ske på EU-nivå, dels pga. pågående utvecklingsarbete, dels pga. utvecklingen i EU-domstolens praxis.¹⁹⁵ Undantagen för försäkringstjänster och finansiella tjänster är till del kvalificerade.¹⁹⁶

Sammantaget är de skäl som angivits för att inte beskatta finansiella tjänster och försäkringstjänster motiverade av tekniska svårigheter och svenska företags konkurrenskraft vid internationell handel, samt svårigheterna i att göra långsiktiga ekonomiska bedömningar av vad en beskattning skulle innebära för samhällsekonomin. För att minska kumulativa effekter för företag som bedriver undantagen verksamhet finns möjlighet till gruppregistrering såsom diskuterats i avsnitt 3.7. Vid en bedömning av övervältring och undantagets förhållande till samtliga ändamål som identifierats såsom grundläggande för momsen, bör en sammanvägning av såväl undantag som gruppregistrering göras. Den minskning av de kumulativa effekterna och dolda skatterna som en gruppregistrering möjliggör för dock med sig konkurrenssnedvridningar. Detta behöver tas i beaktande vid en bedömning av i vilken utsträckning övervältring eller minskning av dold skatt kan ske, i förhållande till övriga ändamål såsom att momsen ska vara enkel att tillämpa och leda till ett rationellt beskattningsresultat.

4.3.6 Undantag för investeringsguld

Undantaget för investeringsguld bygger på förändringar genom EU-direktiv. I skälen för EU-anpassningen angavs flera orsaker för harmoniseringen inom EU och implementeringen av EU-bestämmelserna. Bland dessa kan särskilt nämnas att investeringsguld skulle beskattas på ett likartat sätt som finansiella tjänster eftersom båda kan omsättas i investeringssyfte.¹⁹⁷ Detta innebär att båda undantagen ska ses som okvalificerade, vilket innebär att rätt till återbetalning eller avdrag för ingående moms inte föreligger. På EU-nivå infördes direktivet för att komma till rätta med en befintlig konkurrenssnedvridning mellan medlemsländerna då harmonisering i denna del saknades.¹⁹⁸ Ytterligare ett syfte var att komma tillrätta med omfattande momsbedrägerier inom EU.

¹⁹² A. bet., s. 193.

¹⁹³ Se prop. 1989/90:111, s. 104.

¹⁹⁴ Se prop. 2002/03:5, s. 32.

¹⁹⁵ Se SOU 2005:57, s. 258-259.

¹⁹⁶ Se 10 kap. 11 § ML.

¹⁹⁷ Se prop. 1998/99:69, s. 16.

¹⁹⁸ Se A. prop., s. 14.

Avseende undantaget för investeringsguld måste dock en viktig åtskillnad göras jämfört med undantaget för finansiella tjänster. Möjlighet till frivillig skattskyldighet och återbetalning föreligger för omsättning av industriguld i samband med produktion, dvs. när guld inte i huvudsak används på ett liknande sätt som en finansiell tjänst eller försäkringstjänst.¹⁹⁹ En gränsdragning som därför kan utgöra problem för övervältring är skillnaden mellan investeringsguld i undantagets mening och industriguld i den meningen att möjlighet till skattskyldighet och avdragsrätt återinförs – dvs. övervält-ringsmöjligheter finns. Likaså anges i 3 kap. 10 c ML att förmedling av investeringsguld eller industriguld ska följa huvudtjänsten. Vilket ligger i linje med vad som anges i förarbeten.²⁰⁰ För att minska konkurrenssnedvridande effekter beroende av om guld för industriell produktion köps från en inhemsk leverantör eller leverantör i annat EU-land, återfinns möjlighet till återbetalning för ingående moms i särskilda fall.²⁰¹

Undantaget för investeringsguld kan därmed sammanfattas som tudelat. För den delen som är jämförbar med finansiella tjänster föreligger inte lagstiftade möjligheter till övervältring. Skälen bakom detta är att guld där används på ett jämförbart sätt som vid en finansiell tjänst. Vid handel med industriguld är undantaget kvalificerat med möjlighet till frivillig skattskyldighet med avdragsrätt samt kompletterande återbetalningsmöjlighet.

Reglerna avseende industriguld är i huvudsak ett resultat av den EU-anpassning som gjorts. Till del kan viss jämförelse göras med finansiella tjänster och försäkringstjänster, dvs. när ändamålen sammanfaller. Liksom för andra undantag har andra särregleringar införts för att motverka kumulativa effekter och konkurrenssnedvridningar. Av detta kan slutsatsen dras att en särreglering genom undantag sällan kan genomföras utan någon form av kompensation. Med detta åsyftas att motregleringar avseende återbetalning, frivillig skattskyldighet eller gruppregistrering införs för särskilda fall.

4.3.7 Undantag inom kulturområdet

Undantag inom kulturområdet har motiverats med kulturpolitiska hänsynstaganden då en stor del av verksamheten som utförs är subventionerad av stat och kommun och även av det privata näringslivet. Priserna kan exempelvis vara bestämda på så sätt att de inte ger full kostnadstäckning.²⁰² Det som talar emot ett undantag är att kulturområdet är ett renodlat konsumtionsområde, ett undantag av nöjeskonsumtion går emot principen om en konsumtions- och konkurrensneutral mervärdesskatt. KIS-utredningen hävdade även att mervärdesskattelagens utformning indirekt subventionerar nöjeskonsumtion jämfört med konsumtion på andra områden.²⁰³ Likaså påtalas att skatteplikt på kulturområdet skulle förenkla tillämpningen av momsen på motsvarande sätt som för andra undantag.²⁰⁴

KIS-utredningen diskuterar vidare hur undantaget kan begränsas till att inte omfatta det som kan anses vara rent kommersiell verksamhet.²⁰⁵ Två olika metoder diskuteras därefter för en avgränsning av undantaget, men ingen av dem föreslås införas i ML. Den första är att följa EU-regleringen där verksamhet som är föremål för ett direkt stöd från stat eller kommun skulle undantas från beskattning. Konstitutionella skäl skulle

¹⁹⁹ A. prop., s. 34.

²⁰⁰ A. prop., s. 35-36.

²⁰¹ A. prop., s. 36-37.

²⁰² Se SOU 1989:35 Del I, s. 186.

²⁰³ A. st.

²⁰⁴ Se prop. 1989/90:111, s. 113.

²⁰⁵ Se SOU 1989:35 Del I, s. 187.

medföra att samtliga undantagna subjekt skulle vara tvungna att anges i lagstiftningen. Detta skulle medföra betydande gränsdragningsproblem och inte heller motsvara den önskade omfattningen av att undantaget och även leda till en försvagning av konkurrensneutraliteten.²⁰⁶ Den andra metoden är att följa vad som har gjorts i Danmark där det saknar betydelse vilket subjekt som driver verksamheten gränsdragningen beskrivs istället som att skatteplikt gäller för tillhandahållanden med ett större inslag av förströelse. Gränsdragningsproblemen med den danska metoden anföras som mindre jämfört med den EU-rättsliga metoden, den tar även större hänsyn till konkurrensneutralitet. Nackdelen anges i första hand vara att den inte skiljer mellan kommersiell eller icke-kommersiell verksamhet, vilket strider mot syftet med att undantaget – att enbart undanta icke-kommersiell verksamhet.²⁰⁷

Som skäl för undantaget anges vidare:

”Jag delar i och för sig kommitténs uppfattning om fördelarna med en generell och enhetlig mervärdeskatt. Enligt min uppfattning kan det emellertid av kulturpolitiska och andra skäl vara motiverat att begränsa skatteplikten inom kulturområdet. En betydande del av verksamheten på området subventioneras i stor utsträckning av stat och kommun och numera i viss utsträckning även av det privata näringslivet. Subventioneringen medför att många subjekt vid en generell mervärdeskatt skulle redovisa negativa mervärden.

*En skattebeläggning av dessa områden skulle således inte medföra nämnvärt ökade intäkter för staten. En skattefrihet bör dock endast omfatta sådana områden där en skattebeläggning kan antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser och där inslaget av rent kommersiell nöjes och underhållningsverksamhet kan bedömas vara marginellt. Några skäl att undanta andra verksamheter från skatteplikt kan enligt min mening inte anföras.”*²⁰⁸

I samband med att reducerade skattesatser infördes för del av det kulturpolitiska området då ytterligare EU-anpassning av det svenska undantaget på kulturområdet krävdes eftersom det ansågs för omfattande, motiverades de delar som bibehölls inom ramen för undantaget med att verksamheten var statsbidragsberättigad, se exempelvis för undantagets omfattning av studieförbund som drivs under nu nämnda förutsättningar.²⁰⁹ Motsvarande gäller även för musikskolor som bedrivs i kommunal regi.²¹⁰

Skälen för undantagen av kulturområdet är nära kombinerade med skälen för reducerade skattesatser på området. Detta beror på den EU-anpassning som gjorts genom att minska undantagets omfattning, men valt att tillämpa en reducerad skattesats på de tillhandahållanden som tidigare varit undantagna. När EU-anpassningen påbörjades påtalades att ytterligare överväganden behövde göras på bl.a. kulturområdet.²¹¹ Skälen för införandet av reducerade skattesatser på kulturområdet redogörs för nedan i avsnitt 4.4.

De kulturpolitiska skäl som ligger bakom undantaget har begränsats genom de EU-anpassningar som har gjorts. Likväl återfinns undantag som är ett avsteg från en generell

²⁰⁶ A. st.

²⁰⁷ Se SOU 1989:35 Del I, s. 187-188.

²⁰⁸ Se prop. 1989/90:111, s. 101.

²⁰⁹ Se prop. 1996/97:10, s. 42.

²¹⁰ A. prop., s. 42-43.

²¹¹ Se prop. 1994/95:57, s. 76.

skattebas och delvis motverkar övervältring. Övervältringsproblematiken måste i det här avseende även ställas mot att verksamheten i hög utsträckning är finansierad genom bidrag. Det som däremot kan lyftas som ytterligare en fråga är vad som ger det mest rationella beskattningsresultatet – en enklare skatt med färre undantag, även om det i grunden inte ger en ökad intäkt för staten avseende just ifrågavarande undantag. Samtidigt som de kulturpolitiska skäl som ligger till grund för undantaget kan förstås, kan frågan om ändamålet med en moms som är enkel att tillämpa få genomslag i större utsträckning?

4.3.8 Undantag inom idrottsområdet

Idrottsområdet är starkt knutet till verksamhet som bedrivs av ideella föreningar. Det finns därmed en stark koppling mellan de motiv som anges som skäl för det subjektstyrda undantaget för ideella föreningar och det objektstyrda undantaget på idrottsområdet.²¹² Omfattningen av undantaget är dock även subjektstyrt då det endast omfattar tjänster som omsätts av staten, kommun eller med ideell förening med hänvisning till 4 kap. 8 § ML.²¹³ Det subjektstyrda undantaget i 4 kap. 8 § ML anges i förarbeten mer än väl kunna tillgodose berättigade krav på skattefrihet för icke-kommersiell verksamhet.²¹⁴

Vid införandet av undantaget på idrottsområdet angavs dels en EU-anpassning som skäl för undantaget samt med hänvisning till Sveriges anslutningsfördrag för att undantaget skulle omfatta såväl entréavgifter för publik till idrottsevenemang som tillhandahållandet av den idrottsliga aktiviteten till utövarna (deltagaravgiften).²¹⁵ Undantaget har anpassats över tiden för att minska snedvridande effekter mellan olika typer av idrotter i synnerhet när dessa har likartad karaktär.²¹⁶ Som exempel lyftes fram upplåtelse av banor till tennis respektive bowling. Liksom för kulturområdet finns även här en nära koppling mellan motiv angivna för undantag och motiv angivna för reducerade skattesatser.²¹⁷ De justeringar som gjordes av undantaget i samband med att den reducerade skattesatsen infördes var motiverade av anpassningar till gällande EU-rätt då det svenska undantaget var för omfattande.²¹⁸ Skälen för den reducerade skattesatsen på idrottsområdet diskuteras närmare i avsnitt 4.4.

Sammanfattningsvis är de avgörande skälen till undantagets nuvarande utformning dels en anpassning till EU-rätten, dels motiverat av det undantag som finns för ideell verksamhet i 4 kap. 8 § ML. Vid en bedömning av övervältringsgraden för undantaget bör således undantaget ställas i relation till undantaget för ideell verksamhet samt vilka effekter den reducerade skattesatsen har i förhållande till detta.

4.3.9 Undantag inom massmedieområdet

Massmedieområdet omfattar i skrivande stund undantag för omsättning av periodiska medlemsblad eller periodiska personaltidningar samt införsel av periodiska organisationstidskrifter med lagstiftade krav och begränsningar.²¹⁹ Undantaget är till del kvalificerat.²²⁰ Härutöver undantas även omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram när verksamheten finansieras genom

²¹² För en diskussion av det subjektstyrda undantaget för ideella föreningar, se avsnitt 4.2.

²¹³ Se 3 kap. 11 a § ML.

²¹⁴ Se prop. 1989/90:111, s. 103.

²¹⁵ Se prop. 1996/97:10, s. 45.

²¹⁶ Se prop. 1992/93:190, s. 17-18.

²¹⁷ Se avsnitt 4.4.

²¹⁸ Se prop. 1996/97:10, s. 18.

²¹⁹ Se 3 kap. 13-19 §§ ML.

²²⁰ Se 10 kap. 11 § ML.

statsanslag.²²¹ Det sista undantaget träffar Sveriges Radio-koncernens företag såsom SVT AB. KIS-utredningen angav att det vid en samlad bedömning inte fanns bärande skäl för att undantaget skulle behållas i samband med skattereformen 1990. Det ansågs istället vara en betydande olägenhet med ett sådant undantag, då skattefriheten medför att koncernen inte får avdragsrätt för den skatt som belastar inköp till koncernen, vilket inkluderar fristående producenters försäljning av program till koncernen. Detta angavs vidare medföra en inte obetydande konkurrensnackdel för självständiga producenter i förhållande till koncernens produktion i egen regi.²²²

Den efterföljande propositionen behåller undantaget för Sveriges Radio-koncernens företag även om kommitténs uppfattning i princip delas.²²³ Ett bibehållet undantag ligger vidare inom ramen för den EU-rättsliga regleringen, vilken undantar offentliga radio- och TV-subjekt i den mån de inte bedriver verksamhet på kommersiell basis.²²⁴ Såväl public service-företagen själva som andra yrkesutövare i branschen förespråkar att undantaget tas bort.²²⁵ Så har ännu inte skett.

Det första undantaget inom massmedieområdet avseende periodiska medlemsblad och personaltidningar, diskuteras enbart kort i KIS-utredningen. Ett påförande av skatteplikt på dessa varor ansågs leda till komplikationer utifrån reglerna om uttagsbeskattning. Undantaget behandlas inte närmare i utredningen utan föreslås bibehållas.²²⁶ Motsvarande argumentation förs även i efterföljande proposition.²²⁷ Omfattningen av undantaget har justerats för att ML bättre ska överensstämma med EU-rätten.²²⁸ Avseende undantaget för organisationstidskrifter anses det i huvudsak vara av samma karaktär som undantaget från skattskyldighet för ideella föreningar, dessa behandlas inte närmare i utredningen utan undantaget har bibehållits alltsedan dess.²²⁹

Undantagets omfattning är omdiskuterat och ett bra exempel på de materiella svårigheterna med att tillämpa reglerna återfinns avseende framställning av undantagna periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter. Mervärdesskattens anses ha lett till konkurrenssnedvridningar och ge upphov till omstruktureringar för att omsättningen ska falla inom ramen för undantaget.²³⁰ Skälen bakom undantaget anges vara att en utgivare som saknar avdragsrätt inte ska belastas med kostnaden för mervärdesskatt, eftersom utgivarna ofta omfattas av de subjektstyrda undantagen från beskattningsbar person. Undantaget måste därför vara funktionellt på så sätt att det är konkurrensneutralt och undantaget ska inte heller vara beroende av vem som tillhandahåller tjänsten.²³¹ Vidare anges att även om gränsdragningen avseende omfattningen av undantaget och särskilt framställningstjänsternas omfattning, är det positivt att konkurrenssnedvridningar minskar till följd av utvidgningen av undantaget.²³²

Liksom flera andra undantag har undantagen på massmedieområdet justerats utifrån gällande EU-rätt. Andra skäl som legat till grund för justeringar och bibehållande av undantag är dess koppling till det subjektstyrda undantaget för ideell verksamhet

²²¹ Se 3 kap. 20 § ML.

²²² Se SOU 1989:35 Del I, s. 172.

²²³ Se prop. 1989/90:111, s. 94.

²²⁴ A. prop., s. 95.

²²⁵ Se SOU 2005:57, s. 265.

²²⁶ Se SOU 1989:35 Del I, s. 178.

²²⁷ Se prop. 1989/90:111, s. 96.

²²⁸ Se prop. 1996/97:10, s. 48-49, borttagande av 3 kap. 15 § ML.

²²⁹ Se SOU 1989:35, Del I, s. 178 samt prop. 1989/90:111, s. 97.

²³⁰ Se prop. 2002/03:5, s. 36-38.

²³¹ A. prop., s. 39.

²³² A. prop., s. 42.

samt att förhindra komplicering av uttagsbeskattningsreglerna. Det senare är ett uttryck för att momsen ska vara enkel att tillämpa, men avseende gränsdragningarna för såväl undantaget som den del som är kvalificerad finns gränsdragningsproblem som påverkar hur enkel momsen verkligen är att tillämpa. För att fastställa i vilken utsträckning övervälringsfrågan påverkas av undantaget måste således möjligheten till återbetalning samt omfattningen av undantaget för ideell verksamhet beaktas.

4.3.10 Undantag för fartyg och luftfartyg

Undantaget för fartyg och luftfartyg har en historia av att ha tagits bort och delvis återinförts. Undantaget avseende livräddningsfartyg återinfördes pga. att det slopade undantaget ledde till kraftiga kostnadsökningar för Sjöräddningssällskapet.²³³ Numera inkluderas även underhåll reparation och andra tjänster som avser livräddningsfartyg samt delar, tillbehör, utrustning och bränsle till dessa.²³⁴ Undantaget är kvalificerat och medger rätt till återbetalning.²³⁵ Undantaget är således en indirekt subvention.

Omfattningen avseende skepp och luftfartyg i yrkesmässig användning i sjöfart eller fiske respektive huvudsakligen internationell flygtrafik har återinförts pga. konkurrensnedvridningar i ett internationellt perspektiv. Undantaget även i denna del, blev återigen ett kvalificerat undantag med rätt till återbetalning.²³⁶

Undantagen avseende luftfartyg och fartyg har inte ansetts helt EU-konforma, men skäl för att bibehålla undantagen har motiverats med angivande av att EU:s regler är svårtolkade och kan medföra tillämpnings- och kontrollproblem.²³⁷ EU-anpassningar har dock gjorts för att förtydliga ordalydelsen och göra den mer EU-konform.²³⁸ Inkluderat i detta återfinns även justeringarna avseende undantaget för mäklare och andra förmedlare som återfinns i 3 kap. 21 a § ML.²³⁹ Ytterligare EU-anpassningar av undantaget gjordes under 2013 för att ordalydelsen skulle bli mer EU-konform avseende såväl direktiv som EU-domstolens praxis.²⁴⁰

De bakomliggande skälen för undantaget är allmänpolitiska eller fördelningspolitiska. Härutöver är det liksom övriga undantag beroende av gällande EU-reglering. För att fullt ut analysera övervälringsgraden behöver undantaget läsas i kombination med reglerna om återbetalning.

4.3.11 Undantag för vissa andra varor och tjänster

Undantaget omfattar flertalet varor och tjänster och de angivna motiv som finns anges nedan för respektive vara och tjänst. Flera av de underliggande undantagen är kvalificerade, dock inte lotterier, vadhållning och spel samt gravskötsel och gravöppning. Den första punkten i 3 kap. 23 § ML omfattar undantag för sedlar och mynt som lagliga betalningsmedel (och omfattade till en början även frimärken). Undantaget infördes 1973 och som skäl för införandet angavs rådande förhållanden i branschen – konkurrens och kontrollproblem som skatteplikten gav upphov till. Med skatteplikt för dessa typer av varor finns risk för att handeln med varorna sker utanför den reguljära handeln. Det finns principiella skäl som talar för att skatteplikt för varorna ska gälla, men med

²³³ Se prop. 1991/92:50, s. 17-18.

²³⁴ Se 3 kap. 22 § ML.

²³⁵ Se 10 kap. 11 § ML.

²³⁶ Se prop. 1992/93:190, s. 16.

²³⁷ Se prop. 1994/95:57, s. 102.

²³⁸ Se prop. 1995/96:58, s. 46.

²³⁹ A. prop., s. 47.

²⁴⁰ Se prop. 2013/2014:27, s. 32-34.

hänsyn till risken för kontrollproblem och konkurrenssnedvridningar har undantaget behållits.²⁴¹ Det har även förtydligats avseende omfattningen av samlarföremål för att bättre överensstämme med EU-rätten.²⁴²

Avseende undantaget för receptbelagda läkemedel och försäljning av läkemedel till sjukhus anfördes vid mervärdesskattens införande att motsvarande undantag som fanns för varuskatten infördes i mervärdesskatten. Skälen härför är svåra att identifiera.²⁴³ Dåvarande Regeringsrätten har i ett fastställt förhandsbesked förtydligat avsikten med undantaget i det här avseendet och angett att undantaget även omfattar när läkare beställer läkemedel för användande i verksamheten, rekvisition. Regeringsrätten påtalade särskilt att även om undantagsbestämmelserna ska tolkas restriktivt, hindrar inte det att neutralitetsprincipen ska upprätthållas.²⁴⁴ Undantaget är kvalificerat med rätt till återbetalning.

Undantaget för modersmjölk, blod eller organ från människor har ingen specifik motivering i förarbeten. De skäl som anges är en anpassning av mervärdesskatten till EU utan närmare kommentarer.²⁴⁵

Skäl angivna för undantag av lotteri, vadslagning och andra former av spel (ej inträde till inrättningar där spel bedrivs) anger att en avvägning mellan neutralitet utifrån konsumtionsneutralitetssynpunkt och skattetekniska fördelar med ett undantag jämfört med att beskatta vadslagning m.fl. tjänster, har gjorts.²⁴⁶ Andra skäl som kan identifieras är att tjänsterna beskattas genom andra skatter och att ett undantag är i linje med EU-regleringen på området.²⁴⁷

Avseende undantag för gravöppning och gravskötsel, anges inga klart uttryckta skäl mer än följande uttalande som anger en koppling till dåvarande Kommunalskattelagen och vad som anses vara yrkesmässigt driven verksamhet: *”Intäkter hos den som förvaltar allmän begravningsplats och som avser ersättning för gravöppning eller gravskötsel medför inte skattskyldighet enligt KL. Den återstående grunden för att verksamheten skall räknas som yrkesmässig är därför att den skall anses bedriven under rörelse-liknande former. Det bör inte vara i överensstämmelse med grunderna för ML att verksamhet i vilken huvudman för allmän begravningsplats utför gravöppning skall medföra skattskyldighet.”*²⁴⁸

3 kap. 23 § ML är en samlingsparagraf av flertalet olika typer av transaktioner. Undantagen har olika bakgrund och olika motiveringar är angivna i förarbeten. Utöver de anpassningar som har gjorts till gällande EU-rätt anges även skattetekniska skäl som motiv för att undanta lotterier, vadhållning och spel. Även problem avseende skattekontroll anges för att undanta betalningsmedel från skatteplikt. Härutöver lyfts även neutralitetshänsyn för att minska konkurrenssnedvridande effekter av undantagen som ytterligare ett motiv avseende exempelvis omfattningen av undantaget för läkemedel. Således har principen om att beskatta mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan fått stå tillbaka för ändamål med att få en moms som är enkel att tillämpa – eller kanske snarare både enkel att tillämpa och *kontrollera*.

²⁴¹ Se prop. 1989/90:111, s. 117-118.

²⁴² Se prop. 2007/08:25, s. 146-147.

²⁴³ Se prop. 1968:100, s. 107.

²⁴⁴ Se RÅ 2003 ref. 29.

²⁴⁵ Se prop. 1989/90:111, s. 200 och 1993/94:99, s. 100-101 och 156.

²⁴⁶ Se prop. 1989/90:111, s. 120.

²⁴⁷ Se SOU 1989:35 Del I, s. 214.

²⁴⁸ Se prop. 1989/90:111, s. 139.

4.3.12 Undantag för vissa interna tjänster

Undantaget för vissa interna tjänster har en koppling till möjligheten till gruppregistrering vilket diskuterats ovan i avsnitt 3.7. Motiveringen av undantaget bygger på en EU-anpassning där hänvisning sker till EU-domstolens mål i *SUFA*-målet.²⁴⁹ I målet anges att undantaget avser en sammanslutning av två eller flera fysiska eller juridiska personer som gemensamt bedriver verksamhet och tillhandahåller tjänster till sina medlemmar, som inte är beskattningsbar eller med en försvenskad terminologi, verksamhet som inte medför skattskyldighet. Vid tolkning av undantaget ska neutralitet beaktas och enligt den engelska versionen ska en restriktiv tolkning göras.²⁵⁰ Motsvarande förhållningssätt föreslås gälla för tolkningen av den svenska bestämmelsen.²⁵¹

Vid en bedömning av hur undantaget påverkar möjligheten till övervältring av skattebördan bör dess omfattning ställas i relation till möjligheten till gruppregistrering och möjligheter till avdrag i samband med omstruktureringar.

4.3.13 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar och överlåtelse av verksamhet

De skäl som angavs då KIS-utredningen föreslog att bibehålla ett undantag för verksamhetstillgångar är av praktisk natur. Eftersom den som övertar en verksamhet eller del därav oftast har rätt till avdrag för ingående skatt, tillförs inte ytterligare medel till statskassan om skatteplikt införs. Motsatt kan skatteplikt medföra problem om den verksamhet som överläts enbart delvis är skattepliktig, vilket skulle innebära att en kumulativ effekt uppstår.²⁵² Likaså kan likviditetspåfrestningar uppkomma hos den som förvärvar verksamheten eller del därav för fortsatt drift av verksamheten om undantag från skatteplikt inte medges.²⁵³ Justeringar har gjorts som följdändringar av andra delar i momsens, exempelvis när immateriella tillgångar inte längre ansågs utgöra varor utan istället var omsättning av tjänster.²⁵⁴ Likaså bör poängteras, såsom uttalat i förarbeten, att undantagen är kopplade till såväl uttagsbeskattningen som avdragsrätten.²⁵⁵ Justeringar av undantagen har även gjorts för att bättre överensstämma med EU-rätten avseende undantaget för gåvor av mindre värde och varuprover.²⁵⁶

Undantaget för överlåtelse av vissa tillgångar är ett exempel på när uttagsbeskattning på grund av överföring av en vara till en icke skattepliktig verksamhet kan utlösas och den efterföljande transaktionen blir undantagen från skatteplikt och därmed för med sig en dold skatt till nästa led i produktions- och distributionskedjan. Avseende skälen för att undanta överlåtelse av verksamhet är det avseende likviditetspåverkan en direkt faktor för efterlevnadskostnaderna eller fullgörandekostnaderna för ett företag. Vid överlåtelse av delar av eller en hel verksamhet kan likviditetspåverkan vara avgörande för ett såväl ett större som ett mindre företag, vilket får vägas mot eventuella kumulativa effekter som kan uppstå till följd av undantaget.

4.3.14 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.

Innan undantaget för motorfordon som överläts till utländska beskickningar m.fl. infördes fanns en rätt till återbetalning av ingående moms. Efter inträdet i EU och

²⁴⁹ Se prop. 1997/98:148, s. 64 med hänvisning till dom *SUFA*, C-348/87, EU:C:1989:246.

²⁵⁰ Se dom *SUFA*, EU:C:1989:246, p. 13-14.

²⁵¹ Se prop. 1997/98:148, s. 63.

²⁵² Se prop. 1989/90:111, s. 117.

²⁵³ Se SOU 1987:45, s. 123.

²⁵⁴ Se prop. 1993/94:99, s. 157.

²⁵⁵ A. prop., s. 158-159.

²⁵⁶ Se prop. 2007/08:25, s. 248 och 251.

utvecklingen av den inre marknaden uppstod problem som beskrivs vara såväl rättsliga som praktiska med dessa regler. Dels var problemen kopplade till att återbetalning behövde göras istället för att direkt skattefrihet fanns. Dels var problemen kopplade till att Sverige inte hunnit anpassa sina regler i full utsträckning till EU sedan medlemskapet. Bland annat lyftes frågan om konkurrenssnedvridning på den inre marknaden upp som ett argument där detta kunde vara till nackdel för säljare i Sverige och vid import eller införsel till Sverige.²⁵⁷

*”En ordning med direkt skattefrihet kan upplevas som enklare och mera fördelaktig för den som förvärvar en vara eller en tjänst. Å andra sidan förutsätter en direkt skattefrihet att säljaren vet att köparen har rätt att förvärva varan eller tjänsten utan skatt. Den största risken med ett system med direkt skattefrihet är att risken för missbruk torde öka.”*²⁵⁸

Sammantaget anses fördelarna för en indirekt skattefrihet med återbetalning överväga, dock med undantag för förvärv av motorfordon. Ett system med återbetalning av ingående moms på förvärv av motorfordon är konkurrenssnedvridande med negativ effekt för den svenska bilhandeln.²⁵⁹

De skäl som ligger bakom undantaget är knutet till svenska företags konkurrenskraft och att momsen ska vara enkel att tillämpa. Frågan om övervältring får härutöver ställas i relation till momsens tillämpningsområde och hur generell skattebasen ska vara.

4.3.15 Undantag för uttag av varor och tjänster

Undantaget omfattar kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov med undantag för arbeten på stadigvarande bostad såsom definierat i 2 kap. 8 § ML.²⁶⁰ Uttagsbeskattningen av vissa arbeten som en fastighetsägare väljer att göra i egen regi jämfört med att upphandla tjänsten motiveras utifrån att nå större neutralitet.²⁶¹ Tidigare återfanns även undantag för viss import i 3 kap. 26 § ML för tjänsteimport av stat eller kommun, men då liknande bestämmelse saknades på EU-nivå valdes att artikeln skulle tas bort. De skäl som angivits för särreglering av tjänsteimport i dessa fall var i första hand förenkling. Vad förenklingen egentligen innebar motiveras inte i samband med att paragrafen tas bort från ML. Däremot konstateras att förenklings-effekten torde varit obetydlig och att intresset av ett enhetligt beskattningssystem torde vägra tyngre än den förenklingseffekt som eventuellt funnits.²⁶²

Historiskt finns en koppling med inkomstbeskattningen och undantaget för uttagsbeskattning om vara tas i anspråk genom representation eller liknande ändamål.²⁶³ Nuvarande undantags omfattning är beroende av vilka subjekt som anses vara beskattningsbara personer, eller som i tidigare förarbeten angivits vilka statliga affärsverk som kan anses bedriva yrkesmässig verksamhet.²⁶⁴ Som skäl mot att införa full uttagsbeskattning anförs tillämpningsproblem trots att uttagsbeskattning av sådana arbeten

²⁵⁷ Se prop. 1995/96:232, s. 20-22.

²⁵⁸ A. prop., s. 33.

²⁵⁹ A. prop., s. 34.

²⁶⁰ Se 3 kap. 29 § ML.

²⁶¹ Se prop. 1990/91:37 Om vägtrafikskatten för utländska fordon m.m., s. 14.

²⁶² Se prop. 1994/95:57, s. 103.

²⁶³ Se prop. 1993/94:99, s. 161-162.

²⁶⁴ Se prop. 1989/90:111, s. 213.

som sker i egenregi skulle stärka konkurrensneutraliteten.²⁶⁵ Hur frågan om övervältring påverkas får därmed ställas i relation till reglerna om uttagsbeskattning och undantaget för offentlig verksamhet. Likaså bör poängteras relationen till avdragsförbudet för stadigvarande bostad som diskuteras nedan i avsnitt 4.5.

4.3.16 Undantag för viss import

Undantaget för viss import omfattar flertalet transaktioner vilka gemensamt syftar till att motverka dubbelbeskattning, tillse att en omsättning beskattas i destinationslandet när Sverige inte kan anses vara det samt för att tillförsäkra skattefrihet vid omsättning hänförlig till undantagna omsättning till exempelvis internationella organisationer och väpnade styrkor.²⁶⁶ I ML finns även regler om undantag för viss omsättning i samband med import. Dessa finns inte särskilt motiverade i förarbeten utan följer de tekniska lösningar som har valts i ML i likhet med bestämmelserna som behandlas i förevarande avsnitt.

Reglerna om undantag för viss import är tekniskt komplicerade med vidare hänvisningar och till del beroende av om en omsättning är skattefri i destinationslandet.²⁶⁷ Den gemensamma nämnaren avseende de ändamål som anges i förarbeten är anpassningar till EU-rätten.

Vid en bedömning av vilka ändamål som ligger till grund för undantag för viss import, måste det specifika undantaget sättas i dess rättsliga sammanhang. Detta innebär att exempelvis undantag för att motverka dubbelbeskattning vid ett unionsinternt förvärv i ett annat medlemsland är en skatteteknisk lösning för att upprätthålla en beskattning i destinationslandet och motverka dubbelbeskattning på så sätt att två medlemsstater i EU beskattar samma transaktion. Härav krävs flera olika undantagsbestämmelser för att samverka med olika typer av unionsinterna transaktioner. Skäl som anges är därmed indirekt uttryckta som EU-anpassningar av teknisk art för att tillförsäkra skattefrihet vid unionsinternt förvärv i annat medlemsland.²⁶⁸ Motsvarande har även angivits vid triangulära förhållanden och justeringar i 3 kap. 30 b § ML.²⁶⁹ Avseende 3 kap. 30 d § ML ger motsvarande undantag när den som gjort det unionsinterna förvärvet har rätt till återbetalning vilket direkt kan utläsas av paragrafen. Skälen som anges är liksom tidigare att EU-anpassning krävs.²⁷⁰

Undantagen som återfinns under rubriken vissa undantag för omsättning till och förvärv från andra EU-länder, har som syfte att nå ökad EU-anpassning och exempelvis motverka dubbelbeskattning och på så sätt motverka Sveriges konkurrenskraft vid internationella transaktioner. Likaså finns undantag under denna rubrik som innebär en praktisk lösning, när exempelvis en diplomat, en beskickning eller en internationell organisation blir skattskyldig för moms i Sverige och därefter har rätt till återbetalning.²⁷¹ I skälen för undantaget anges vidare att hanterings- och kontrollproblem kan förekomma vid undantag från skatteplikt avseende tillhandahållanden av exempelvis tolktjänster till EU-institutioner.²⁷²

²⁶⁵ A. prop., s. 126.

²⁶⁶ Se 3 kap. 30-31 a §§ ML.

²⁶⁷ 3 kap. 31 § 2 st. ML.

²⁶⁸ Se prop. 1994/95:57, s. 171.

²⁶⁹ A. prop., s. 171-172.

²⁷⁰ A. prop., s. 174.

²⁷¹ Se prop. 1994/95:202, s. 71.

²⁷² Se prop. 1995/96:58, s. 45.

Skäl avseende förändring av import av gas, el, värme och kyla kopplat till 3:30 ML: *”Den nya lydelsen av artikel 143 1 utgör dels ett förtydligande av artikelns innebörd, dels en utvidgning av dess tillämpningsområde. Lydelse och syfte står numera i samklang och överensstämmer med ändamålet för den särskilda ordningen (hänvisning till direktiv 2003/92/EG) som ursprungligen motiverar artikeln. Den omfattar således numera uttryckligen alla slags system för naturgas som är belägna inom gemenskapens territorium och gasnät som är anslutna till ett sådant system. Vidare utvidgas skattebefrielsen vid import av neutralitetsskäl till import med hjälp av fartyg, eftersom gasen även i detta fall förs in i ett naturgassystem eller rörledningsnät uppströms. Dessutom bör samma regler gälla för import av värme eller kyla. Detta då import av dessa varor är förknippad med samma problematik som el- eller gasimport.”*²⁷³

Nämnas bör även att rent terminologiska justeringar gjorts främst i samband med Lissabonfördragets ikraftträdande.²⁷⁴ Övervältringsfrågan behöver ställas i relation till graden av gränsöverskridande moment som finns inom ramen för produktions- och distributionskedjan. Således behöver reglerna läsas i kombination med omsättningslandsreglerna och reglerna om unionsinterna förvärv för att fullt ut kunna bedöma graden av övervältring.

4.3.17 Sammanfattande synpunkter avseende undantagen från skatteplikt

Undantagen som diskuteras inom ramen för avsnitt 4.3 har olika karaktär. De har också samband med olika delar i ML vilket gör att det tredje kapitlet är tekniskt komplicerat och svårt att överblicka. Även om en generell slutsats avseende undantag inom momsen är att de motverkar beskattningen av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan, eftersom de utgör undantag från skattebasen, måste en analys av undantagen nyanseras beroende av vilken del av ML som de är hänförliga till.

Undantag som indirekt är kopplade till de subjektstyrda undantagen, som diskuteras i avsnitt 4.2, såsom offentlig verksamhet och ideell verksamhet kan diskuteras som att de möjligen överlappar varandra eller kompletterar varandra. Huruvida så är fallet kan enbart en materiell analys i varje enskilt fall avgöra eftersom neutralitetshänsyn ska tas i beaktande vid bedömningen av dess räckvidd.

Undantag som är motiverade av allmänpolitiska eller fördelningspolitiska skäl är en annan grupp av undantag där det även kan vara möjligt att särskilja mellan de två på så sätt att allmänpolitiska skäl väger tyngre än enbart fördelningspolitiska. Några av dessa sammanfaller med de som är indirekt kopplade till de subjektstyrda undantagen. Vid en analys av undantagens övervältringsgrad bör jämförelser även göras med om direkta subventioner utanför momsens tillämpningsområde skulle förbättra såväl graden av övervältring som sänka efterlevnadskostnader eller fullgörandekostnader och administrativa kostnader för Skatteverket och domstolar.

Undantag som är mer skattetekniskt motiverade eller av kontrollhänsyn är en annan grupp av undantag som kan diskuteras. Inom ramen för den här gruppen finns exempelvis finansiella tjänster och försäkringstjänster samt vadhållning, lotterier och spel. Vilken grad av övervältring som uppnås eller inte uppnås genom ett undantag som medför kumulativa effekter får ställas mot motivet att ha en enkel moms med avsikt på dess kontroll. Däremot kan dessa undantag inte anses göra momsen mer enkel att till-

²⁷³ Se prop. 2010/11:28, s. 32-33.

²⁷⁴ Se prop. 2010/11:52, *Följdändringar inom skatte- och tullområdet med anledning av Lissabonfördraget*, s. 136.

lämpa överlag jämfört med om de inte hade funnits, då flertalet rättsfall behandlar gränsdragningen av finansiella tjänster och försäkringstjänster.

Andra undantag som är skattetekniskt motiverade är delvis sammanbundna med reglerna om unionsinterna förvärv och omsättningslandsreglerna. Frågan om övervältring måste i dessa sammanhang även ställas mot principen om att varje led i produktions- och distributionskedjan ska beskattas utan att såväl dubbelbeskattning som icke-beskattning uppstår vid gränsöverskridande transaktioner.

Sammanfattningsvis kan konstateras att undantagen strider mot det grundläggande ändamålet att beskatta mervärdet i varje led av produktions- och distributionskedjan. Således har andra hänsyn getts större vikt i dessa fall. En generell slutsats är att undantagen härutöver bidrar till att ML är regleringstekniskt komplicerad då undantagen till del motverkas av kompensationsordningar för att motverka snedvridningar som uppstår då avsteg från ett generellt momssystem görs.

4.4 Reducerade skattesatser

Utöver de subjektstyrda och objektstyrda undantagen från skatteplikt finns även reducerade skattesatser av olika skattepliktiga transaktioner. Reducerade skattesatser är reglerade i 7 kap. 1 § ML. De omsättningar som beskattas med 12 procent moms är:

- rumsuthyrning i hotellrörelse och upplåtelse av campingplatser,
- omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen samt dennes dödsbo,
- import av konstverk, samlarföremål och antikviteter,
- livsmedel,
- restaurang- och cateringtjänster.²⁷⁵

De omsättningar som beskattas med 6 procent moms är:

- böcker, tidningar, bilderböcker, ritböcker, musiknoter och kartor, m.fl.,
- radio- och kassettidningar, ljudböcker,
- skrifter som görs tillgängliga för läshandikappade,
- tillträde till olika evenemang såsom cirkus, konserter, biografier, teatrar och operor,
- tjänster som motsvarar undantaget för skatteplikt avseende bibliotek och museum, men tillhandahålls av någon som mer än ringa understöds av det allmänna,
- tillträde till djurparker,
- upplåtelser och överlåtelser av visst upphovsrättsligt skyddat material,
- upplåtelser och överlåtelser av rättighet till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk,
- omsättningar på idrottsområdet som är undantagna från skatteplikt men tillhandahålls av andra subjekt än de som räknas upp i 3 kap. 11 a § 2 st. ML och
- personbefordran.²⁷⁶

²⁷⁵ Se 7 kap. 1 § 2 st. ML.

²⁷⁶ Se 7 kap. 1 § 3 st. ML.

I avsnitt 2 diskuteras momsens grundläggande systematik vari framhölls att en generell och enhetlig skatt med få direkta och indirekta subventioner i högre utsträckning leder till en beskattning av mervärdet jämfört med när fler undantag och avsteg från en generell moms görs. Skälen bakom reducerade skattesatser är till del kopplade till skälen för de undantag som finns och som diskuteras i avsnitt 4.3. Den tidigare diskuterade KIS-utredningen och efterföljande proposition ger en generell syn på såväl undantag från skatteplikt som reducerade skattesatser. Motiveringen utgår från att en generell och enhetlig moms är det mest fördelaktiga systemet eftersom såväl undantag som reducerade skattesatser leder till snedvridningar och dubbelbeskattnings effekter, eller kaskadeffekter om så vill, vilket både gynnar egenregiverksamhet och stör den samhälls-ekonomiska effektiviteten.²⁷⁷ Som ledord används att momsen likformigt ska beskatta konsumtion samtidigt som produktion och distribution medges avdrag för ingående skatt. Detta är grundstrukturen i en skatt som följer teorin om beskattning av mervärdet i samtliga led i produktions- och distributionskedjan.

Vad som kan iakttas är att den består av två led – dels en likformig beskattning av konsumtion, dels avdragsrätt vid produktion och distribution. Det förstnämnda leDET innebär att likformiga varor och tjänster ska belastas med en likformig skattesats. Det talar däremot inte emot att olika skattesatser kan användas för varor och tjänster som inte är likformiga. Nackdelen med det senare är dock att gränsdragningsproblem uppstår, vilket diskuteras mer i avsnitt 5 nedan.

KIS-utredningen och efterföljande proposition lyfter även fram att de indirekta subventioner som finns genom undantag och reducerade skattesatser tenderar att ha dålig träffsäkerhet och därmed blir ineffektiva. Likaså motiveras inte alltid dessa dolda eller indirekta subventioner på motsvarande sätt om de hade utgjort en direkt och öppen subvention.²⁷⁸ Nedan redogörs därför kort för de skäl som angivits för de olika reducerade skattesatserna.

De reducerade skattesatserna som nu finns i ML kan kategoriseras utifrån de skäl som är angivna för dess införande. De omsättningar som beskattas med 12 procent har diskuterats i omgångar, särskilt avseende livsmedel och senast i samband med sänkningen av restaurang och cateringmomsen. Ett av skälen som anges är fördelningspolitiskt i syfte att göra livsmedel mer tillgängligt för låginkomsttagare. I samband med skattereformen konstaterade dock KIS-utredningen att en sänkning av mervärdesskatt på basmat eller på samtliga livsmedel inte har några fördelningspolitiska fördelar. En sänkning av momsen på livsmedel måste åtföljas av en höjning av momssatsen på kapitalvaror för att få effekt. Det ansågs mer effektivt med en direkt subvention till barnfamiljer med ett höjt barnbidrag än att sänka momssatsen på livsmedel. Slutsatsen av KIS-utredningens resonemang var att momsen istället enbart ska användas som en inkomstkälla till staten, inte som ett fördelningspolitiskt instrument, då risken är att momsen få motsatt verkan på aggregerad nivå, genom de snedvridningseffekter som uppstår när en enhetlig moms frångås.²⁷⁹

När sänkningen av momssatsen på livsmedel sedermera sänktes hade den föregåtts av en sänkning från 25 procent till 18 procent på omsättning och import av livsmedel samt livsmedelstillsatser. Den första sänkningen motiverades inte uttryckligen, men hänvisning gjordes till att möjlighet för reducerad skattesats på EU-nivå fanns.²⁸⁰

²⁷⁷ Se prop. 1989/90:111, s. 87.

²⁷⁸ A. prop., s. 88.

²⁷⁹ Se SOU 1989:35 Del I, s. 273-274.

²⁸⁰ Se prop. 1991/92:50 *Om sänkning av mervärdesskatten på vissa varor och tjänster, m.m.*, s. 9.

Härutöver konstaterades att frångåendet av en enhetlig skattesats leder till tillämpningsproblem, men att dessa är beroende av hur väl särområdet är definierat. Vid brister i definitionen av särregleringen uppkommer hanteringsproblem och neutralitetsstörningar.²⁸¹ Ungefär ett år senare höjdes skattesatsen till 21 procent för att stabilisera den svenska ekonomin. Nämnas bör dock att även standardskattesatsen höjdes från 22 till 25 procent vid samma tidpunkt.²⁸² När sänkningen på momssatsen till 12 procent infördes från 1 januari 1996 motiverades den reducerade skattesatsen med hänvisning till finansplanen.²⁸³ De olika skattesatser som har gällt historiskt fram till nuvarande skattesatser återfinns i bilaga 4.

Motiven bakom en sänkning av skattesatsen för hotell- och restaurangtjänster är att stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft. Jämförelser görs med andra länder, däribland Norge, Finland och Frankrike avseende skattesats på transport i skidliftar.²⁸⁴ Likaså anges att det är vanligt med differentierade skattesatser för hotell- och restaurangtjänster.²⁸⁵

Inför 2012 infördes reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster. Förslaget skulle leda till ökad sysselsättning och underlätta gränsdragningsproblem avseende livsmedel och restaurang- och cateringtjänster. Likaså angavs att möjligheten till reducerad skattesats finns på EU-nivå. Andra problem som lyftes fram var gränsdragningen gentemot rumsuthyrning vid hotellvistelse samt att konkurrenssnedvridningar mellan företag som tillhandahåller restaurang- och cateringtjänster jämfört med de som tillhandahåller livsmedel.²⁸⁶ Skäl som lyftes fram var vidare att en sänkt momssats skulle leda till en förenklad tillämpning och minskad administrativ börda, vilka angavs som tungt vägande skäl. Likaså förväntades positiva effekter avseende såväl effektivitet, sysselsättning som administrativa kostnader.²⁸⁷

Avseende import av konstverk, samlarföremål och begagnade varor angavs i samband med att vinstmarginalbeskattningen infördes i Sverige, att en reducerad skattesats behövdes för att motverka att svenska icke-beskattningsbara personer inte skulle välja att köpa motsvarande varor från länder utanför EU. Den reducerade skattesatsen för konstverk som görs av upphovsman eller dennes dödsbo är en följdjustering som kunde göras i samband med införandet av vinstmarginalbeskattningsreglerna. Motsvarande skäl gjordes gällande även här, dvs. att motverka konkurrenssnedvridningar.²⁸⁸

Flera av de omsättningar som beskattas med 6 procent är motiverade med kulturpolitiska skäl, såsom den reducerade skattesatsen för böcker, m.m.²⁸⁹ eller demokratiska skäl som angavs vid reducerad skattesats för tidningar. Andra omsättningar som beskattas med reducerade skattesatser är motiverade med hänsyn till de konkurrenssnedvridande effekter som undantag från skatteplikt för med sig.

Den sänkta skattesatsen på böcker motiverades såsom att den utgjorde ett komplement till andra litteraturpolitiska åtgärder i syfte att bredda och öka läsandet. I samband

²⁸¹ A. prop., s. 10

²⁸² Se prop. 1992/93:50 *Om åtgärder för att stabilisera den svenska ekonomin*, bilaga 5.1, s. 26.

²⁸³ Se bilaga 7 till kompletteringspropositionen 1995:2.

²⁸⁴ Det bör noteras att skattesatsen på 12 procent för transport i skidliftar ersattes med den lägre skattesatsen om 6 procent då ett tillhandahållande av transport i skidlift ansågs utgöra antingen persontransport eller möjligheten att utnyttja idrottsanläggning. Se prop. 2006/07:1, s. 160-161.

²⁸⁵ Se prop. 1991/92:50, s. 8-9.

²⁸⁶ Se prop. 2011/12:1, s. 268.

²⁸⁷ Se prop. 2011/12:1, s. 269.

²⁸⁸ Se prop. 1994/95:202, s. 52.

²⁸⁹ Se prop. 2001/02:45, s. 23.

härmed konstaterades dock att en sänkning av momsen var ett trubbigt instrument i jämförelse med mer riktade insatser. Härför ställdes krav på att sänkningen av momsen skulle ge omedelbara prissänkande effekter samt att dessa skulle vara bestående.²⁹⁰ Vidare lyftes även fram de gränsdragningsproblem som en sänkning av skattesatsen skulle medföra, främst avseende publikationer som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.²⁹¹

Den reducerade skattesatsens omfattning anges vara beroende av regleringar på EU-nivå vilken inkluderar även närliggande varor såsom broschyrer, noter, bilderböcker och kartor. Då skattesatsen inte ska uppfattas som orättvis ska produkter som är jämförbara med varandra beskattas med samma skattesats. Även om gränsdragningsproblem kan uppkomma anges att ledning kan fås från praxis avseende gällande tulltaxa även om det saknas skäl att tillämpa reducerade skattesatser för exempelvis kartglober.²⁹²

Reducerad skattesats används även för program och kataloger som informerar om verksamhet som beskattas med 6 procent moms, vilket omfattar teater, operor, cirkus, museum etc. Liksom för undantaget för böcker m.m., hänvisas till gällande tulltaxa och att försäljningen inte får vara helt eller huvudsakligen ägnad åt reklam.²⁹³ För att ge motsvarande stöd för personer med funktionsnedsättning tillämpas reducerad skattesats även på radiotidningar och kassettidningar, motsvarande gäller även talböcker och punktskrift samt teckenspråk.²⁹⁴

Skälen för en reducerad skattesats för dagstidningar är i grunden demokratiska, vilket var motsvarande skäl som angavs då de var undantagna från skatteplikt. Stödet genom en reducerad skattesats med rätt till avdrag för ingående moms skulle framför allt gynna sk. lågtäckningstidningar.²⁹⁵ Vid införandet av skatteplikt för dagstidningar och reducerad skattesats angavs att en reducerad skattesats tillgodosåg såväl behov av ökat tillskott till statskassan samt att förbättra konkurrenssituationen på marknaden.²⁹⁶

Andra omsättningar som beskattas med 6 procent moms är tillträden till olika konserter, biografer, museum, djurparker m.fl. Reglerna är i grunden förenliga med möjligheten som ges via mervärdesskattedirektivet att ha såväl reducerade skattesatser som undantag på motsvarande omsättningar. Undantag skulle dock enbart medges när verksamheten bedrivs med stöd av det allmänna. Skälen som angivits i förarbeten är därför delvis att anpassa eller snarare att använda möjligheten till reducerade skattesatser för dessa tjänster på nationell nivå. Den reducerade skattesatsen för inträde till museum, konserter, biografer m.fl. infördes 1 januari 1997 som en del av de kulturpolitiska skäl som motiverat såväl undantag som reducerad skattesats om 12 procent för vilka återfinns inom kulturområdet. För att motverka konkurrenssnedvridande effekter genom att göra den reducerade skattesatsen subjektstyrd, snarare än objektstyrd medges reducerad skattesats för samtliga tillträden till kulturella arrangemang som räknas upp i 7 kap. 1 § 3 st. ML, oavsett vem som tillhandahåller tjänsterna.²⁹⁷ Motiveringen innebar en strävan efter likformighet och minska gränsdragningsproblem.²⁹⁸

²⁹⁰ A. prop., s. 26.

²⁹¹ A. prop., s. 27.

²⁹² A. prop., s. 28.

²⁹³ A. prop., s. 47-48.

²⁹⁴ A. prop., s. 48-50.

²⁹⁵ Se prop. 1989/90:111, s. 96.

²⁹⁶ Se prop. 1995/96:45, s. 9.

²⁹⁷ Se prop. 1996/97:10, s. 36-37.

²⁹⁸ A. prop., s. 37.

Vid införandet av reducerad skattesats på tillträde till djurparker användes en liknande argumentation, men då med jämförelser med museer.²⁹⁹ I förarbeten nämndes i första hand större djurparker eftersom dessa även kan hävdas göra kulturella insatser. Motargument som lyfts fram är att särregleringar inom momsområdet ska undvikas så långt möjligt, samt om så görs, måste stor restriktivitet iakttas eftersom gränsdragningsproblem gentemot andra typer av verksamheter ofta uppstår. Därav omfattar den reducerade skattesatsen enbart djurparker som även regelmässigt har andra åtaganden än att enbart visa upp djuren för besökare, såsom forskning och skydd av utrotningshotade arter.³⁰⁰

Utöver de reducerade skattesatserna för tillträde till kulturella arrangemang såsom uppräknade i 7 kap. 1 §, 3 st. ML medges även 6 procent moms för vissa upphovsrättsliga upplåtelser och överlåtelser. Dessa var tidigare undantagna från skatteplikt men en anpassning till EU-rätten medgav inte att undantaget bibehölls i sin helhet. Olika regler skulle behöva bli gällande beroende av vilket subjekt som tillhandahåller omsättningen. Istället föreslogs 6 procent moms gälla. Sammantaget med rätten till avdrag för ingående skatt ansågs ett införande av skatteplikt inte särskilt betungande.³⁰¹

Avseende den reducerade skattesatsen som gäller för omsättningar på idrottsområdet är den i första hand en kompensation för att minska konkurrenssnedvridningar pga undantaget för skatteplikt på idrottsområdet som är subjektstyrt. Detta innebär att de tjänster som inte blir undantagna skatteplikt för att kriteriet för vilket subjekt som tillhandahåller tjänsten, istället beskattas med 6 procent moms.³⁰²

Sänkningen från 12 procent moms till 6 procent moms avseende personbefordran motiverades utifrån höjningen av dieselskatten och en önskan om att balansera eventuella nackdelar till följd av det för kollektivtrafiken och annan yrkesmässig trafik.³⁰³ En fullständig företeckning av den historiska utvecklingen av skattesatser finns i bilaga 4.

Sammanfattningsvis kan de skäl som angivits för olika reducerade skattesatser delas upp i ett fåtal grupper. Den första gruppen är de reducerade skattesatser som följt av att skattebasen stegvis har breddats och anpassningar till EU-rätten har behövts göras. Den andra gruppen avser reducerade skattesatser som anses ha stimulerande effekt, men som inte nödvändigtvis tidigare har varit undantagna från skatteplikt. Ett sådant exempel är stödet till svensk turistnäring och restaurang- och cateringtjänster. Den tredje gruppen är de reducerade skattesatser som är subventioner, men som inte är hänförliga till tidigare undantag från skatteplikt såsom livsmedel. Den fjärde gruppen avser att minska en konkurrenssnedvridning till följd av ett undantag från skatteplikt med subjektstyrda kriterier, exempelvis idrott.

Avslutningsvis bör följande tankar från förarbeten som bygger på KIS-utredningen återupptas för att ge en samlad bild av de olika skäl som vägs mot varandra avseende såväl undantag som är antingen subjektstyrda eller objektstyrda som reducerade skattesatser.

”När det gäller det svenska mervärdeskattesystemet har kommittén funnit att många av de nuvarande undantagen från skatteplikt berörs av den refererade kritiken. Andra

²⁹⁹ Se prop. 2000/01:23, s. 10-11.

³⁰⁰ A. prop., s. 13-14.

³⁰¹ Se prop. 1996/97:10, s. 33-34.

³⁰² A. prop., s. 46-47.

³⁰³ Se prop. 2000/01:1, s. 235.

undantag – exempelvis när det gäller social omsorg, sjukvård och utbildning – fyller en funktion som komplement till samhällets direkta bidrag till dessa verksamheter. Vissa andra undantag är väl motiverade av administrativa förenklingsskäl.

De nuvarande reduceringsreglerna och den omfattande skattefriheten inom främst tjänsteområdet medför också att beskattningen blir komplicerad. Särregleringarna skapar inte bara tolkningsproblem av betydande omfattning och svårighetsgrad, utan också redovisnings och kontrollproblem.

Den teknik som ML bygger på med skatteplikt för vissa uppräknade tjänster medför också många administrativa och kontrolltekniska problem. Tekniken innebär också svårigheter mot bakgrund av den utveckling som tjänstemarknaden genomgått och genomgår.

Den svenska mervärdeskatten är enligt vad kommittén funnit konstruerad på ett sätt som i betydande delar avviker från de teoretiska grunderna för en heltäckande och konkurrensneutral beskattning av den inhemska konsumtionen av varor och tjänster. I ett masshanteringssystem av mervärdeskattens slag är det nödvändigt att bestämmelserna är enkla, generella och entydiga. Olika undantag och reduceringsregler skapar gränsdragnings- och tolkningsproblem som binder upp skattemyndigheternas kontrollresurser och hindrar en rationell skattekontroll. Ett så komplicerat mervärdeskattesystem som det nuvarande är också en kostsam belastning för vissa skattskyldiga när det gäller tillämpning av reglerna och redovisning till myndigheterna.”³⁰⁴

I detta sammanhang kan även argument från utredningen om en enhetlig moms-skattesats lyftas fram. Utredningen innefattar en stor kartläggning av de materiella gränsdragningsproblemen som finns med såväl undantag som reducerade skattesatser. Slutsatsen talade för ett införande av en enhetlig momsskattesats, men öppnade även upp för att ytterligare beredningar kan vara nödvändiga om de subventioner som finns genom undantag och reducerade skattesatser tas bort. Särskilt nämndes kultur- och turismområdet.³⁰⁵

Det som talar emot en enhetlig skattesats och således för användandet av reducerade skattesatser har särskilt lyfts fram i *Copenhagen Economics* rapport från 2007.³⁰⁶ Grundargumentationen i rapporten från 2007 bygger på två perspektiv, dels det EU-rättsliga om den inre marknadens funktion, dels från medlemsstaterna avseende effektivitet och rättvisa.³⁰⁷ Bakom de senare argumenten ligger flera underargument. Effektiviteten kan ökas genom att reducerade skattesatser leder till en ökad produktivitet eller genom att öka sysselsättningen. Det senare ligger i linje med den argumentation som förts för att sänka restaurang- och cateringmomsen i Sverige. Rättviseargumentet avser inkomstfördelning eller genom att tillgängliggöra vissa varor och tjänster genom en sänkt momssats.

En viktig iakttagelse i rapporten från 2007 är att en skillnad mellan förutsättningarna för hur de olika perspektiven ovan balanseras är huruvida omsättningarna som ligger för handen är gränsöverskridande eller inte. Det EU-rättsliga perspektivet om inre

³⁰⁴ Se prop. 1989/90:111, s. 87-88.

³⁰⁵ Se SOU 2006:90, s. 18.

³⁰⁶ *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Final Report, 21 June 2007, 6503 DG TAXUD, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf (17 mars 2014).

³⁰⁷ A.a., s. 16, 20-22 och 29.

marknadens funktion förutsätter, enligt *Copenhagen Economics* argumentation att varorna och tjänsterna omsätts över medlemsstaternas landsgränser.³⁰⁸ Vad som är gränsöverskridande och inte kan diskuteras, men de slutsatser som rapporten från 2007 drar balanserar såväl nationella hänsyn som EU-rättsliga hänsyn och leder till flertalet följdfrågor.³⁰⁹ Avseende frågan om övervältring är den inte fokus för rapporten från 2007, men en viktig faktor att ta hänsyn till vid användandet av reducerade skattesatser är efterlevnadskostnaderna som påverkar den faktiska övervältringen.

Utifrån den genomgång av svenska förarbeten som gjorts för förevarande rapports räkning kan konstateras att det finns nationella skäl som talar för ett användande av reducerade skattesatser. I vilken utsträckning reducerade skattesatser påverkar frågan om övervältring lämnar svenska förarbeten och även rapporter mer att önska. Visserligen lyfts frågan om fullgörande- eller efterlevnadskostnader fram i samband med reducerade skattesatser och likaså uppstår gränsdragningsproblem vid reducerade skattesatser liksom vid tillämpning av undantag från skatteplikt.

4.5 Avdragsförbud

I avsnitt 3.2 diskuterades avdragsrätten som en väsentlig del i momsens grundläggande struktur med att övervältra skattebördan från uppbördsman till konsument. Avdragsrättens räckvidd i materiellt hänseende diskuteras inte i detalj eftersom fokus i förevarande rapport avser frågan om övervältring. En begränsning som dock utgör ett hinder för övervältring är de lagstiftade avdragsförbud som kort nämndes i samband med att avdragsrätten diskuterades ovan. I förevarande avsnitt diskuteras de syften och motiv som har identifierats med gällande avdragsförbud.

Avdragsförbudet täcker bland annat stadigvarande bostad och utgifter för viss representation.³¹⁰ Motsvarande avdragsförbud återfinns i huvudsak inte inom EU-rätten med undantag för den justering som gjorts avseende omfattningen av vilka husbilar som ska omfattas av avdragsbegränsningen då avdragsförbuden inte får utvidgas utifrån artikel 176 i mervärdesskattedirektivet.³¹¹

I utredningen inför EU-inträdet ansågs dock att avdragsbegränsningsreglerna var förenliga med EU:s regler, även om motsvarande regler in om EU många gånger saknas. Någon utförligare beskrivning i om det var att motsvarande beskattning ändå uppnåddes genom en annan lagstiftningsteknik angavs inte som skäl.³¹² Vid omarbetningen av ML från tidigare struktur som var hänförlig till omsättningsskatten, kommenterades inte särskilt motiven bakom avdragsförbuden, utöver att kostnader för stadigvarande bostad ofta ansågs vara av privat natur samt att kopplingar till uttagsbeskattningen behövde upprätthållas.³¹³

Avdragsförbud infördes redan i samband med att omsättningsskatten infördes 1969. De skäl som angavs härför var beroende av vad som ansågs utgöra konsumtion. Dvs. syftet med avdragsförbudet såsom det ursprungligen formulerades var att tillförsäkra att skatten belastade konsumtion och att icke-beskattning genom att avdrag beviljades för privata levnadsomkostnader. Ett sådant synsätt ligger i linje med en beskattning av

³⁰⁸ A.a., s. 35.

³⁰⁹ A.a., s. 98-99.

³¹⁰ Se 8 kap. 9 § ML samt därtill hörande hänvisningar och anslutande paragrafer.

³¹¹ Se prop. 2013/14:27, s. 26-28.

³¹² Se prop. 1994/95:57, s. 130.

³¹³ Se prop. 1993/94:99, s. 212.

mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan inom ramen för en konsumtionsskatt. Grundsynsättet torde snarare vara att hellre låta icke-beskattning till viss del uppstå, än att begränsa avdragsrätten i alltför stor utsträckning:

*”Från denna utgångspunkt föreslås, att undantag från avdragsrätt skall gälla för ingående skatt på inköp och motsvarande för stadigvarande bostad åt skattskyldig och anställd personal. Annan ingående skatt skall enligt förslaget vara avdragsgill, även om den kan anses vara konsumtion.”*³¹⁴

Ett avdragsförbud står i direkt motsats till principen om att beskatta mervärdet i varje produktions- och distributionsled. Ett avdragsförbud som innebär att enbart konsumtion beskattas kan rättfärdigas utifrån att momsen är en konsumtionsskatt och att bördan av skatten ska bäras av den som konsumerar en vara eller en tjänst. Ett avdragsförbud som går härutöver måste rättfärdigas utifrån dess samhörighet med undantag eller annan regleringsteknisk åtgärd som gör att något av de övriga ändamål som identifierats inom ramen för mervärdesskatten aktualiseras och prioriteras utöver den grundläggande principen om att enbart beskatta mervärdet.

4.6 Särregleringar för specifika områden

De särregleringar som hittills inte har behandlats, men som ligger inom ramen för de svårigheter och hinder som finns för övervältring, är relaterade till omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet används exempelvis för unionsinterna förvärv där det är förvärvaren som blir skattskyldig för det skattepliktiga förvärvet, medan omsättningen som görs från säljaren är undantagen från skatteplikt.³¹⁵ Bakgrunden till omvänd skattskyldighet för unionsinterna förvärv är att nå de EU-rättsliga målen om en gemensam inre marknad.³¹⁶

Möjligheten till omvänd skattskyldighet används numera inte enbart för att underlätta gränsöverskridande transaktioner utan även inom områden där skäl om förenkling och att minska incitament för momsbedrägerier och skattefusk har fått genomslag. Förenkling avses i de här fallen inte en förenkling av momssystemet generellt, utan tvärtom förenkling för Skatteverket avseende kontroll eller för olika branscher avseende efterlevnadskostnaderna för att följa moms lagstiftningen.

Särreglering avseende omvänd skattskyldighet inom *byggsektorn* motiverades i utredningen som bland annat föreslog ändringar avseende omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, var att *”främja konkurrensen och motverka konkurrensbegränsande beteende, användandet av svart arbetskraft och kartellbildning inom bygg- och anläggningssektorn”*.³¹⁷ Avseende ändamålen med förändringarna i ML anger förarbeten enbart att syftet med omvänd byggmoms är att motverka undandragande av skatt inom byggsektorn.³¹⁸ För att sätta ändamålen med förändringarna i ML i ett samhällsligt perspektiv hade Skatteverket (dåvarande Riksskatteverket) gjort en utredning av skatteundandragande i byggsektorn. Utredningen visade att statens förlorade intäkter uppgick till minst 2–2,5 miljarder årligen. I den siffran ingick dock arbetsgivaravgifter, anställdas skatter och moms. Enbart momsen beräknades uppgå till mellan 500 och

³¹⁴ Se prop. 1968:100, s. 138.

³¹⁵ Se 2 a kap. ML.

³¹⁶ Se prop. 1994/95:57, s. 76–80.

³¹⁷ Se prop. 2005/06:130, s. 12.

³¹⁸ A. prop., s. 13.

600 miljoner årligen i skattebortfall.³¹⁹ Avseende moms-bortfallet angavs i förarbeten att problemen i första hand avsåg undandragande av utgående moms genom att redovisning och inbetalning som tagits ut av kund inte inbetalats till staten.³²⁰ Ett sådant förfarande angavs även medverka till konkurrenssnedvridningar mellan sk. seriösa och oseriösa företag, där konkurrenssnackdelen påverkar de seriösa företagen negativt.³²¹

Motsvarande problematik ansågs även föreligga för andra sektorer, men med anledning av att problemen inom just byggsektorn var väldokumenterade och omfattande, var det motiverat att begränsa särregleringen till nämnd sektor då en generell tillämpning inte är förenlig med EU-rätten då särskilt bemyndigande krävs och att förutsättningen för ett sådan bemyndigande är att åtgärden ska ha en begränsad omfattning och vara proportionerlig i förhållande till avsett syfte – dvs. att motverka skattebedrägerier och skattefusk.³²² Remissinstanserna var såväl positiva som negativa till förslaget om byggmoms. Många anförde dock att reglerna bryter mot de grundläggande principer som momsen vilar på och att avvikelser från EU:s harmoniserade regler bör undvikas. Likaså ansågs reglerna medföra svåra gränsdragningsproblem och ökade efterlevnads-kostnader. Risker för felaktig tolkning och tillämpning ansågs överhängande.³²³ Svaren på kritiken var att regleringen är möjlig oaktat att den bryter mot de principer som momsen vilar på, dvs. att skatt ska tas ut i varje transaktionsled.³²⁴ Vidare angavs:

*”Särregler av detta slag kan också ge upphov till vissa gränsdragnings- och tolkningsproblem. Jämfört med förslaget i promemorian får förslaget i propositionen dock anses innebära en tydligare beskrivning av de tjänster som skall omfattas av omvänd skattskyldighet (se avsnitt 6.3.1). Några större gränsdragningsproblem bör därför inte uppkomma i det avseendet. De negativa konsekvenser som en ordning med omvänd skattskyldighet kan leda till får vägas mot det stora behovet av att vidta åtgärder för att motverka skatteundandragandet inom byggsektorn.”*³²⁵

Genom införandet av den sk. byggmomsen blev även justeringar i reglerna om återbetalning nödvändiga för att tillse att företag som tillhandahåller byggtjänster men inte är skattskyldiga för dessa, ändå ska kunna minska den faktiska skattebelastningen vid förvärv och import.³²⁶

Ett annat område där omvänd skattskyldighet införts är för *handel med utsläppsrätter*. Ändamålet med omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter är enligt förarbeten att förhindra momsbedrägerier, men till skillnad från byggmomsen har ändringarna avseende handel med utsläppsrätter sin grund i ett EU-direktiv. Särregleringen har därmed inte motiverats i första hand på nationell nivå, utan motiveras även genom att det är en EU-anpassning.³²⁷ Såsom bedrägerierna beskrivs är det i första hand genom sk. karusellhandel vid gränsöverskridande transaktioner som möjliggör ett momsundandragande. Europol uppskattade skattebortfallet genom momsbedrägeriet till 5 miljarder euro.³²⁸ EU-direktivet medger dock inte enbart omvänd skattskyldighet vid gränsöverskridande transaktioner utan även för rent nationella transaktioner.³²⁹

³¹⁹ A. prop., s. 18-19.

³²⁰ A. prop., s. 20.

³²¹ A. prop., s. 20-21.

³²² A. prop., s. 32.

³²³ A. prop., s. 33-34.

³²⁴ A. prop., s. 35.

³²⁵ A. prop., s. 36.

³²⁶ A. prop., s. 50-51.

³²⁷ Se prop. 2010/11:16, s. 1.

³²⁸ A. prop., s. 11-12.

³²⁹ Se direktiv 2010/23/EU, art. 1.

Precis som vid införandet av byggmomsen framfördes motsvarande kritik från remissinstanser avseende avsteg från momsens grundläggande principer samt ökade efterlevnadskostnader. Redovisningen av hur många företag som berördes ansågs bristfällig liksom den konsekvensutredning som gjorts. Regeländringens effektivitet på så sätt att den faktiskt motverkar momsbedrägerier ifrågasattes likaså.³³⁰ Hur stort skatteundandragande som skett för svensk del ansågs inte heller konstaterat, däremot ansågs det sannolikt att svenska näringsidkare varit inblandade i bedrägerier som lett till skatteförluster i andra medlemsstater.³³¹ Motargument som framfördes från Regeringen var i första hand att såväl Danmark som Finland infört motsvarande reglering och varit utsatta för skattebortfall, varför risken för skattebortfall i Sverige ökat. Den risken ansågs även skada förtroendet för handelssystemet med utsläppsrätter vilket angavs som ytterligare ett argument för att Sverige skulle särreglera handel med utsläppsrättigheter.³³² Precis som för byggmomsen angavs att omvänd skattskyldighet för handel med utsläppsrätter är ett avsteg från momssystemets princip om beskattning av varje led i produktions- och transaktionskedjan vilket medför att regler om återbetalning av moms behöver införas för att övervältra skattebördan vidare i produktions- och distributionskedjan. Avsteget motiverades med det skattebortfall som kunnat konstateras.³³³

Den sk. skrotmomsen infördes 1 januari 2013 och motiveras på liknande sätt som såväl byggmomsen som den omvända skattskyldigheten för handel med utsläppsrätter, dvs. syftet med särregleringen är att minska skatteundandragande varigenom möjlighet ges genom EU-direktiv.³³⁴

Kritik avseende såväl byggmoms som omvänd skattskyldighet för handel med utsläppsrätter och skrotmomsen: avsteg från momsens grundsystematik, skattebortfall ifrågasattes från remissinstanserna men gavs ändå som ett huvudargument för att införa särregleringen. Att följa EU-regleringen är tveklöst viktigt och det som möjligen kan konstateras är att särregleringar motiveras med liknande skäl såväl nationellt som på EU-nivå när byggmomsen jämförs med omvänd skattskyldighet för handel med utsläppsrätter. Detta ska dock diskuteras närmare i efterföljande avsnitt.

*”Som nämnts ovan innebär omvänd skattskyldighet att den aktuella typen av bedrägerier inte längre blir möjliga, eftersom säljaren inte får tillgång till ett mervärdesskattebelopp denne kan underlåta att betala in till staten. Det står alltså klart att förslaget innebär en effektiv åtgärd mot de bedrägerier det syftar till att förhindra. Det kan naturligtvis inte uteslutas att liknande bedrägerier i stället kan uppkomma i större omfattning beträffande andra tjänster eller varor. Handeln med utsläppsrätter har dock visat sig vara av sådan karaktär att det finns en särskild risk för omfattande mervärdesskattebedrägerier vid denna handel.”*³³⁵

Det är särskilt intressant att reglernas effektivitet motiveras av tjänsternas karaktär. Tjänsternas karaktär beskrivs i propositionen som lätttrörliga och utan att gränsöverskridande moment egentligen behöver genomföras.³³⁶ Den exakta formuleringen är:

”Eftersom det är fråga om tillhandahållande av en tjänst behöver, till skillnad från vid varuhandel, inte en transport ske vid överlåtelsen. Inte heller behöver någon tjänst

³³⁰ Se prop. 2010/11:16, s. 14-15.

³³¹ A. prop., s. 15.

³³² A. st.

³³³ A. prop., s. 15-16.

³³⁴ Se prop. 2012/13:1 Bilaga 7, s. 5.

³³⁵ Se prop. 2010/11:16, s. 16.

³³⁶ A. prop., s. 15.

faktiskt utföras, utan de skattepliktiga transaktionerna sker endast genom att utsläppsrätter överläts. Överlåtelser av utsläppsrätter kan ske enkelt och snabbt mellan olika aktörer inom och utom landet. Detta innebär att ett mycket stort antal transaktioner kan ske inom kort tid. Risken för omfattande bedrägerier är därmed betydande.”³³⁷

Den generella beskrivningen passar in på flertalet tjänster omfattande rättigheter och även automatiserade tjänster i hög utsträckning. Med en sådan argumentation som förs i förarbetena skulle omvänd skattskyldighet vara lämplig för samtliga dessa typer av tjänster. Motargument är de omfattande karusellbedrägerier som sker genom användandet av omvänd skattskyldighet vid unionsinterna förvärv, vilket leder till motsatt slutsats. Omvänd skattskyldighet som teknik för att minska bedrägerier bör inte ses som en självklarhet då dess ursprungliga användande är att nå en förenkling vid gränsöverskridande handel – inte att minska bedrägerier. Att regleringstekniken kan ha som effekt att bedrägerier minskar kan inte motsägas, men det är ingen självklar följd.

När omvänd skattskyldighet används som lagstiftningsteknik medför denna att en komplettering av avdragsrätten genom rätt till återbetalning behöver göras för att undvika att kumulativa effekter eller övervältring inte kan ske. Detta har i förarbeten uttryckts som att undvika en faktisk skattebelastning för företag inom den särreglerade branschen.³³⁸ Sammanfattningsvis kan konstateras att särregleringarna i första hand har motiverats som att risk för skatteundandragande och bedrägerier varit konstaterade eller överhängande varför avsteg från en mer generellt utformad moms gjorts. Utvärdering av byggmomsen har gjorts av Skatteverket och metoden har visat sig vara effektiv för att motverka enskilda skatteundandraganden, men det är osäkert vilken effekt de har haft avseende organiserat skatteundandragande.³³⁹

4.7 Sammanfattande kommentarer

Avsnitt 4 har för avsikt att identifiera lagstiftade hinder för övervältring och möjliga svårigheter eller hinder för övervältring. Huruvida övervältring bör eller borde ske är inte en fråga som ska besvaras inom ramen för förevarande rapport. Frågan är snarare att identifiera faktorer som påverkar övervältring av skattebördan från uppbördsman till konsument samt vilka motiv som angetts som skäl för att införa dessa. Inom ramen för detta ligger även frågan om hur särregleringarna förhåller sig till varandra.

Avsnittet har behandlat såväl subjektstyrda som objektstyrda undantag och i avsnitt 4.2 respektive 4.3 försökt identifiera samband och motsättningar mellan de grundläggande ändamål som identifierats i avsnitt 2.5 och de ändamål som identifierats med både de objektstyrda och subjektstyrda undantagen. Det har varit möjligt att göra vissa systematiseringar av de objektstyrda undantagen vilka sammanfattats i avsnitt 4.3.17. ovan.

Samtliga subjektstyrda undantag leder till konkurrenssnedvridningar varför neutralitetshänsyn blir avgörande för den faktiska tillämpningen av undantagen samt i vilken utsträckning övervältring av skattebördan kan göras. Detta eftersom ett undantaget subjekt som huvudregel inte har möjlighet till avdragsrätt, dock i vissa fall kan rätt till återbetalning eller kompensation genom den särskilda kompensationsordningen för

³³⁷ A. st.

³³⁸ A. prop., s. 18-19.

³³⁹ Se Skatteverkets rapport av den 25 mars 2010, dnr 131 213362-10/113, s. 2.

kommuner och landsting minska graden av dold skatt eller kumulativa effekter som uppstår genom de subjektstyrda undantagen.

De objektsstyrda undantagen kan med en grovindelning fördelas på fyra olika grupper avseende vilka ändamål som lyfts fram i förarbeten:

1. de objektsstyrda undantagen som indirekt är kopplade till de subjektstyrda undantagen,
2. undantag som är motiverade av allmänpolitiska eller fördelningspolitiska hänsyn,
3. undantag som är motiverade av skattetekniska skäl eller kontrollhänsyn och
4. undantag som är regleringstekniskt kopplade till unionsinterna förvärv och omsättningslandsreglerna för att motverka dubbelbeskattning och ickebeskattning.

Mellan grupp 1 och 2 finns överlappningar, vilket innebär att exempelvis undantag för sjukvård och idrott motiveras med att de dels är kopplade till de subjektstyrda undantagen och dels är motiverade av allmänpolitiska eller fördelningspolitiska skäl.

Avseende den första gruppen finns risk för att undantagen överlappar istället för att komplettera varandra, vilket är en viktig faktor som påverkar möjligheten till övervärtning respektive förhindrar icke-beskattning. Avseende den andra gruppen är fråga om dessa indirekta subventioner kan motiveras samhällsekonomiskt om dessa jämförs med liknande direkta subventioner. Om allmänpolitiska och fördelningspolitiska skäl motiverar avsteg från den grundläggande principen om beskattning av mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan, kan efterlevnadskostnaderna och fullgörandekostnaderna respektive de administrativa kostnader för att kontrollera skatten jämföras utifrån olika subventioneringsalternativ. Avseende den tredje gruppen kan diskuteras vilken regleringsteknisk lösning som är att föredra utifrån frågan om möjlighet till övervärtning av skattebördan. Undantagen leder till kumulativa effekter och särregleringar har införts för att minska dess effekter genom möjlighet till exempelvis gruppregistrering. En samlad bedömning av fördelar respektive nackdelar kan avgöra frågan, men är fullt ut beroende av den materiella avgränsningen av de olika undantagen. Avseende den fjärde gruppen kan frågan om övervärtning relateras till graden av gränsöverskridande moment som återfinns inom ramen för produktions- och distributionskedjan. Precis som för övriga grupperingar är det de materiella avvägningarna vid gränsdragningarna av undantagen och särregleringarna i övrigt som avgör i vilken utsträckning övervärtningsfaktorerna kan vägas mot varandra.

Avseende reducerade skattesatser kan dessa systematiseras i fyra grupper:

1. reducerade skattesatser som följt av att skattebasen stegvis har breddats och anpassningar till EU-rätten har behövts göras,
2. reducerade skattesatser som anses ha stimulerande effekt, men som inte nödvändigtvis tidigare har varit undantagna från skatteplikt,
3. reducerade skattesatser som är subventioner, men som inte är hänförliga till tidigare undantag, och
4. reducerade skattesatser som minskar konkurrenssnedvridningar till följd av ett undantag från skatteplikt med subjektstyrda kriterier.

Såsom diskuterats ovan i avsnitt 4.4 har en utredning om de reducerade skattesatsernas materiella gränsdragningsproblem kartlagts tidigare. De slutsatser som kan dras av det

materialet avseende frågan om övervältring diskuteras i efterföljande avsnitt. Resterande särregleringar som lyfts fram i förevarande avsnitt är reglerna om avdragsförbud och omvänd skattskyldighet.

Avseende avdragsförbuden kan konstateras att dessas faktiska påverkan på övervält-ringsgraden blir avhängig av vad som ska betraktas som konsumtion. Om avdragsförbudet innebär att beskattningsbara personers inköp till den skattepliktiga ekonomiska verksamheten inte medför avdrag för ingående moms, belastar momsen inte enbart konsumtion. Huruvida kostnaden för den ingående momsen faktiskt kan övervältras påverkas av den marknad som företaget befinner sig på och priselasticiteten för varorna eller tjänsterna som tillhandahålls. Anmärkas bör att hänsyn vid en sådan bedömning även behöver tas till hur affärsmodellerna ser ut för respektive bransch eftersom en skattepliktig omsättning innebär ett krav på att ersättning erhålls som har ett direkt samband med den vara eller tjänst som tillhandahålls.

De särregleringar som finns för omvänd skattskyldighet kan påverka graden av övervältring då denna är beroende av kompletterande tekniker avseende avdragsrätt och återbetalningsrätt. Särregleringar, liksom övriga hinder eller svårigheter som behandlas i avsnitt 4 innebär att gränsdragningar behöver göras i varje enskilt fall. I de grundläggande ändamålen framhålls att momsen ska vara enkel att tillämpa. Det finns dessutom en motsättning mellan att skapa olika dellösningar inom ramen för moms-systemet och det grundläggande ändamålet om en generell skatt, dvs. den ska belasta varje led i produktions- och distributionskedjan. När avsteg görs från ett grundläggande ändamål med en skatt kan andra motiv väga tyngre. Att allmänpolitiska och fördelningspolitiska mål väger tungt står klart efter den genomgång som gjorts av förarbeten. Det som hade varit önskvärt är om förarbeten i större utsträckning hade förtydligat motiven bakom olika särregleringar utifrån hur de påverkar momssystemet som helhet. När fokus läggs på att lösa tekniska detaljer och olika delar fås inget helhetsperspektiv. Att en principiell reform av ML inte har gjorts kan vara en orsak till detta. Likaså är det en fråga om resurser då en principiell reform får som följeffekt att regleringsteknikerna måste ses över, eftersom en implementering av en princip kan förfelas regleringstekniskt även om det materiella resultatet i de flesta fall ligger i linje med principen. Över en längre tid kan tolkningen av regeln leda till motsatt eller snedvridande resultat.

Sammanfattningsvis har flera av de ändamål som är identifierade i avsnitt 2.5 fått stå tillbaka till förmån för allmänpolitiska och fördelningspolitiska skäl. Detta innebär att såväl grundsyftet att beskatta mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan (ändamål 1) som att undvika kumulativa effekter (ändamål 2) förfelas av undantagens blotta existens. Likaså strider undantag och särregleringar direkt mot ändamål 6. Härav understryks vikten av neutralitetshänsyn vid tolkning och tillämpning av undantagen (ändamål 3). Reducerade skattesatser används både som ett medel för att nå fördelningspolitiska mål och som ett medel för att minska neutralitetsstörningar. Avseende såväl undantagen som de reducerade skattesatserna understryks i förarbeten att dessa ska vara anpassade till den EU-rättsliga regleringen (ändamål 5). Likväl finns avsteg från EU-rätten som enbart till del kan motiveras av historiska skäl (exempelvis avdragsförbud för stadigvarande bostad). Huruvida de hinder och svårigheter avseende övervältring är samhällsekonomiskt effektiva eller inte (ändamål 4) kan inte besvaras inom ramen för den här rapportens syfte och metod. Däremot kan konstateras att avstegen från ändamålet att beskatta mervärdet leder till kompensationsordningar vilka ökar ML:s regleringstekniska komplexitet. Detta motverkar ändamål 10, att momsen ska vara enkel att tillämpa.

5. Materiella gränsdragnings-svårigheter

5.1 Inledande kommentarer

Grundtanken med det här avsnittet är att lyfta fram indirekta övervältringsfaktorer som inte direkt kan utläsas av de olika regleringstekniska lösningar som finns i ML. Detta kan jämföras med de direkta, eller lagstadgade, övervältringsfaktorer som behandlas i avsnitt 3 och de inbyggda hinder och svårigheter som behandlas i avsnitt 4. Förarbeten har lyft fram att momsen är tekniskt svår och komplicerad och ofta leder till materiella gränsdragnings-svårigheter. Flera av de regleringar som har lyfts fram i tidigare avsnitt har motiverats med skäl såsom förenkling och praktiskt tillämpliga regler. Det har också visats att avsteg från en generell moms leder till kompensationsordningar som bidrar till ML:s regleringstekniska komplexitet. En av de frågor som diskuteras vidare nedan är vad det är som gör momsen så svår, trots att det finns uttalade mål om förenkling.³⁴⁰ Utöver en vidareutveckling av tidigare avsnitt utifrån praxis, diskuteras nedan även hur de svenska ändamål som lyfts fram i rapporten förhåller sig till EU-rättsliga ändamål i avsnitt 5.4. De EU-rättsliga ändamål som lyfts fram bygger i stor utsträckning på det arbete som kommissionen har gjort, främst genom arbetet med grönboken avseende momsens framtid i EU.³⁴¹

5.2 Tolkning och tillämpning

Utifrån det som diskuterats ovan i avsnitt 2–4 har skäl såsom förenkling diskuterats.³⁴² Ett argument som inte hade behövts om momsen hade varit enkel att tillämpa (jfr. ändamål 10 i avsnitt 2.5). Likaså har förarbeten lyft fram att momsen är tekniskt svår.³⁴³ Den regleringstekniska komplexiteten är en av orsakerna till att momsen är svår att tillämpa. Orsakerna till varför momsen kan ses som komplicerad diskuteras vidare nedan i avsnitt 5.3. Den tidigare diskuterade KIS-utredningen har uttalat följande avseende tolknings- och tillämpningsproblem:

*”Den svenska mervärdesskatten är som framgått konstruerad på ett sätt som i betydande delar avviker från de teoretiska grunderna för en heltäckande, konkurrensneutral beskattning av den inhemska konsumtionen av varor och tjänster. I ett masshanterings-system av mervärdesskattens slag är det från administrativa och kontrolltekniska synpunkter nödvändigt att bestämmelserna är enkla, generella och i möjligaste mån entydiga. Detta är också målsättningen i ett reformerat mervärdesskattesystem. Olika reduceringsregler och kvalificerade undantag skapar gränsdragnings- och tolkningsproblem som binder upp skattemyndigheternas kontrollresurser och hindrar en rationell skattekontroll. Ett komplicerat mervärdesskattesystem som det svenska är också en kostsam belastning för de skattskyldiga när det gäller tillämpning av bestämmelserna och redovisning till myndigheterna.”*³⁴⁴

³⁴⁰ Se avsnitt 5.3.

³⁴¹ KOM(2010) 695 slutlig, Grönbok om mervärdesskattens framtid, Ett enklare, stabila och mera effektivt mervärdesskattesystem, Bryssel den 1.12.2010.

³⁴² Se exempelvis avsnitt 2.4 och 3.2.

³⁴³ Se avsnitt 3.5.

³⁴⁴ Se SOU 1989:35 Del I, s. 150.

Citatet ovan sammanfattar de grundläggande delarna av tolkningen och tillämpningen av ML i Sverige. Även om flertalet justeringar av ML har skett efter reformen, är ML fortsatt regleringstekniskt komplicerad med flertalet korshänvisningar på olika nivåer. Korshänvisningar sker både inom paragrafer till olika stycken och punkter, mellan olika paragrafer i samma kapitel och mellan olika kapitel. Härutöver finns även hänvisningar till andra lagar. Hänvisningar innebär inte nödvändigtvis att lagen blir svår att tolka och tillämpa. Skillnad kan därför göras på direkta och indirekta hänvisningar. Härtill avgörs komplexiteten av vilka bedömningar som behöver göras för att fastställa om ett lagrum är tillämpligt, dvs. både avseende subsumtionsmomentet och tolkningsmomentet.

Vissa hänvisningar är uttryckliga, dvs. anger klart att om inget annat anges i en viss bestämmelse så gäller det som står i en annan. Ett exempel på detta är 1 kap. 3 § 1 st. ML. Andra hänvisningar är indirekta genom användandet av ett vedertaget kriterium eller begrepp, exempelvis beskattningsbar person, vilket implicit åsyftar innebörden som ges begreppet i 4 kap. ML. Likaså behöver den inverkan som EU-rättsligt material har på nationell nivå beaktas. Ett exempel på detta är förordning 282/2011 som är direkt tillämplig på nationell nivå.³⁴⁵ De EU-rättsliga delarna behandlas närmare i avsnitt 5.4.

En genomgång av samtliga referat- och notmål från HFD avseende ML:s 10 första kapitel, återfinns i bilaga 2. Rättsfallsgenomgången sträcker sig fram till 1 januari 2015. Vid en genomgång av praxis kan rättsfall systematiseras och analyseras utifrån huruvida dessa är in casu-avgöranden eller möjliggör mer generella slutsatser. Teorier bakom detta har utvecklats av *Påhlsson* avseende skatterättspraxis på den direkta skattens område.³⁴⁶ Motsvarande gäller även för momsen, dock med ytterligare en aspekt – EU-rättens genomslag vilket ofta benämns för EU-konform tolkning i såväl praxis som doktrin – vilken påverkar tolkningen och tillämpningen av momsen i Sverige.³⁴⁷ Det kan hävdas att den EU-rättsliga aspekten inte påverkar vilka generaliseringar som kan göras av ett rättsfall utan att det istället ligger inom ramen för den teoretisering som *Påhlsson* gör. Det som däremot bör framhållas är att de EU-rättsliga aspekterna får stor betydelse i mervärdesskatterättsliga mål, då kompetensfördelningen mellan EU och medlemsstat samt graden av – och formen för – harmonisering inverkar på den nationella rättsbildningen. Då förevarande rapport syftar till att analysera övervältringsfaktorer i ML görs ingen materiell analys av samtliga delområden i ML, utan fokus ligger på att systematisera referat- och notmål utifrån vilken inverkan dessa kan ha i frågan om övervältring.

Vid en genomgång av samtliga referat- och notmål från HFD avseende ML kan konstateras att övervägande del beaktar motsvarande EU-rättsliga bestämmelser samt huruvida en tillämpning av ML leder till ett skattemässigt resultat som motsvarar aktualiserade EU-bestämmelser och eventuellt hur denna har tolkats av EU-domstolen. Detta förhållningssätt bygger till stor del på en EU-konform tolkning och blev tydligare och mer uttalad några år efter EU-inträdet. Ett betydligt färre antal domar uttrycker en uttalad genomgång om syftet med den svenska bestämmelsen. En förklaring härtill är vilken eller vilka tolkningsmetoder som används. Ordalydelsen och bestämmelsens materiella innebörd som kan fastställas utifrån ordalydelsen, förarbeten eller praxis är som huvudregel avgörande för bedömningen. Detta innebär dock inte att bestämmel-

³⁴⁵ Se Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster.

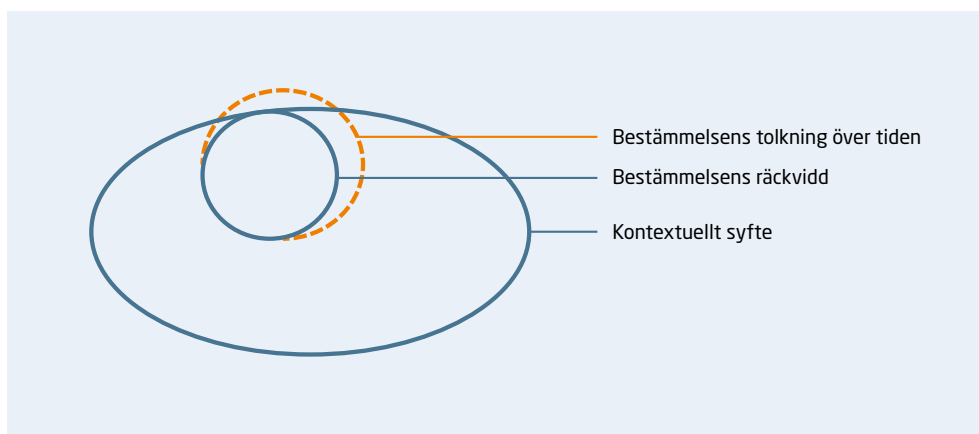
³⁴⁶ Påhlsson, R., *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, SkatteNytt 2011, s. 113-125.

³⁴⁷ Se exempelvis Nilsson, U., *Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område*, Svensk skattetidning 2009, s. 64-84.

sen därmed sätts i ett kontextuellt sammanhang eller att dess ändamål analyseras. Däremot är desto oftare frågan om en EU-konform tolkning för handen. Vid en genomgång av EU-bestämmelser och eventuell praxis från EU-domstolen tas motsvarande utgångspunkt som för svensk rätt, dvs. att söka fastställa det materiella innehållet. En följd av att använda EU-domstolens tolkning är dock att ett avstamp i bestämmelsens syfte görs eftersom EU-domstolen i stor utsträckning använder sig av en teleologisk tolkningsmetod, där bestämmelsernas syfte får stor vikt. Det är dock inte så att en EU-konform tolkning per automatik innebär att bestämmelsernas syften fastställs och ges betydelse. Det är istället förvånansvärt få domar från HFD som understryker de syften som EU-domstolen lyfter fram i sin praxis samt hur dessa förhåller sig till den svenska implementeringen.

En förklaring till varför HFD utgår från att fastställa en bestämmelses materiella innehåll utöver, den kanske mer uppenbara förklaringen om att en materiell bedömning måste göras för att kunna subsumera det aktuella fallet under rätt bestämmelser, är att propositionerna som ligger till grund för ändringar i ML i mycket stor utsträckning motiverar en bestämmelse genom att förklara dess tänkta materiella omfång. Om motiveringar dessutom gjordes utifrån en kontextuell grund i större utsträckning kanske HFD:s domskäl skulle se annorlunda ut.

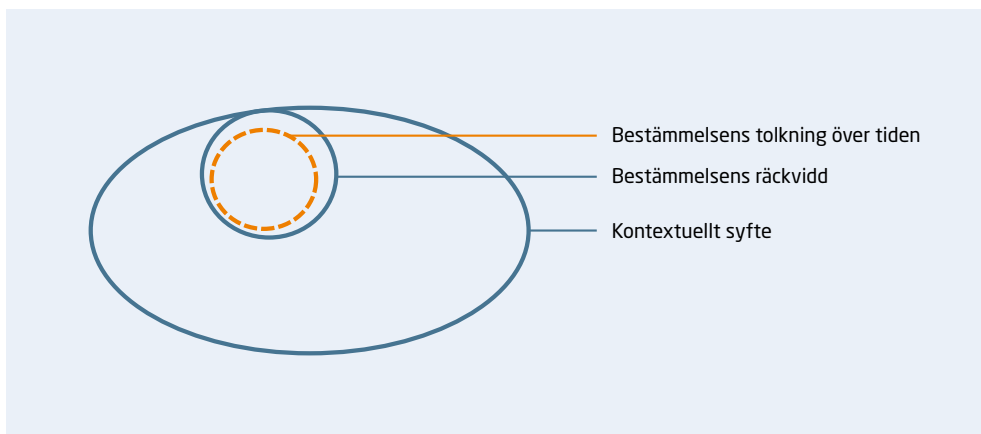
Varför det är viktigt med en kontextuell bedömning eller mer ändamålsenlig bedömning av en bestämmelses materiella innehåll är att en materiell bedömning av en bestämmelses innehåll i isolation från dess kontext kan förfela bestämmelsens syfte. Detta är särskilt relevant om praxis över en längre tid går åt det hållet. Även om bestämmelsens materiella innehåll kan anses vara korrekt vid en bedömning av bestämmelsen utan hänsyn till dess funktion i, för den här rapportens syfte, momssystemet, kan en tolkning utan hänsyn till dess funktion förfela det ursprungliga syftet.



Figur 2 Tolkning av bestämmelse över tiden (extensiv)

Som figur 2 ovan visar kan en tolkning av en bestämmelses materiella innehåll gå utöver en bestämmelses syfte. Viktigt att poängtera är att figuren avser tolkning över tiden då skatterättsliga bestämmelser som regel tolkas utifrån dess ordalydelse med stöd av legalitetsprincipen. En tolkning av ordalydelsen som strider mot bestämmelsens syfte kan dock även ifrågasättas med stöd av legalitetsprincipen då lagstiftningen tillämpas i strid med, eller åtminstone förfelar, det ursprungliga syftet som avsågs med lagstift-

ningen. Även en alltför snäv tolkning av en bestämmelse skulle kunna förfela syftet med en bestämmelse eftersom den inte längre uppfyller tänkt syfte. En sådan tolkning behöver inte vara i strid med ordalydelsen eller legalitetsprincipen, se figur 3 nedan.



Figur 3 Tolkning av bestämmelse över tiden (restriktiv)

En diskussion som förs i svensk doktrin är hur lång räckvidd den EU-konforma tolkningen har jämfört med den svenska legalitetsprincipen.³⁴⁸ Kombinerar detta med att momsen i Sverige inte varit föremål för någon principiell reform, utan i första hand tekniska reformer och översyner och ML härigenom blivit än mer detaljerad med kors hänvisningar och kompletterande paragrafer i olika kapitel – kan praxis i mycket hög utsträckning påverka frågan om övervältring inte bara i det enskilda fallet utan även generellt. Vid komplicerade gränsdragningar får praxis stor betydelse.

Genomgången av referatmål från HFD visar att merparten av fallen är överklagade förhandsbesked från SRN. Vad detta innebär kan jag bara spekulera kring och avstår därför från vidare diskussion om förhandsbeskedsinstitutets inverkan på rättsbildningen.³⁴⁹ Det som kan iakttas är att HFD i flertalet fall konstaterat att ett förhandsbesked inte borde ha getts då frågan är alltför löst beskriven för att ett förhandsbesked ska ges.³⁵⁰ Likaså är antalet förhandsbesked en indikation på att skattskyldiga har svårt att förutsäga hur en viss transaktion ska beskattas.

Eftersom utrymme inte finns att göra någon fullständig materiell genomgång, lyfts olika exempel fram på när materiella gränsdragningar kan utgöra hinder för övervältring. Inledningsvis kan frågorna om blandad verksamhet och blandade tillhandahållande lyftas fram. När en beskattningsbar person bedriver både skattepliktig och undantagen verksamhet kan avdragsrätt enbart beviljas för den del som är hänförlig till den skattepliktiga verksamheten. Således kan graden av övervältring påverkas av vilken fördelningsgrund som anges vid blandad verksamhet. Blandad verksamhet vid delvis bidragsfinansierad verksamhet diskuterades i RÅ 2010 ref. 98. Vid bedömningen som

³⁴⁸ Se not 62 ovan.

³⁴⁹ Förhandsbeskedsinstitutet har bland annat diskuterats i Persson Österman, R., *Förhandsbesked i skattefrågor*, Iustus 2014, samt André, P. och Ståhl, K., "Förhandsbeskeden i stöpsleven", *SkatteNytt* 2014, s. 262-265, Norberg, C. och Norberg K., "Förhandsbesked – för vem och varför?", *SkatteNytt* 2014, s. 325-331.

³⁵⁰ Se exempelvis HFD 2014 ref. 18 av den 20 mars 2014 och HFD 2011 not. 96 av den 22 november 2011.

HFD gjorde togs avstamp i att en rätt till avdrag för ingående moms förutsätter att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan ett förvärv av en vara eller tjänst och en eller flera skattepliktiga utgående transaktioner, alternativt att den ingående skatten avser en allmän omkostnad i en verksamhet som medför skattskyldighet för moms. Härutöver hänvisas i första hand till tidigare praxis från HFD och EU-domstolen som vägledande i hur bedömningen ska göras. Avdrag för den bidragsfinansierade verksamheten kunde inte beviljas då några utgående transaktioner till vilka de aktuella förvärven kunde knytas, inte fanns. Likaså hade bolaget inte kunnat visa att avdrag kunde beviljas såsom allmänna omkostnader. Vad som är en blandad verksamhet kan diskuteras då undantag från skatteplikt, med svensk terminologi, även omfattar verksamhet som faller utanför momsens materiella tillämpningsområde. Detta har diskuterats särskilt i samband med SKF-målet och efterföljande rättsfall.³⁵¹

Avseende blandade tillhandhållande har frågan bl.a. diskuterats i HFD 2012 ref. 30 där en omsättning som bestod av dels en CD-skiva med musik, dels en tidning som handlade om artisten som framförde musiken på CD-skivan. Frågan uppkom vid begäran av förhandsbesked från SRN som sedermera överklagades och ändrades av HFD. SRN diskuterade skälen bakom en reducerad skattesats utifrån den gränsdragning som ska göras för tidskrifter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Detta var dock inte avgörande för SRN:s bedömning utan bedömningen gjordes utifrån gällande praxis från EU-domstolen, främst CPP-domen och NN-domen.³⁵² Slutsatsen som SRN drog var att båda delarna var underordnade varandra, men då musiken på CD:n kunde erhållas på annat sätt torde tidskriften vara mer betydelsefull för köparen. Likaså uppgick materialkostnaden för tidskriften till 90 procent av den totala kostnaden. Hela tillhandahållandet skulle därmed beskattas med den reducerade skattesatsen för tidskrifter. Två av ledamöterna i SRN var skiljaktiga och förespråkade att beskattningsunderlaget skulle delas upp efter skälig grund då ingendera del var underordnad den andra. Enligt HFD:s resonemang som stödde sig på motsvarande domar som SRN gjort i sin bedömning, nåddes slutsatsen att delarna i tillhandahållandet utgjorde två separata tillhandahållanden.

En systematisk genomgång av vilka områden som referatmålen behandlar ger en viss indikation om vilka områden inom ML som gränsdragningsproblem uppkommer inom. I uppställningen nedan är systematisering gjord utifrån den systematisering avseende övervältringshinder respektive möjliggörande för övervältring. Eftersom rättsfall ofta behandlar fler än en gränsdragningsfråga överstiger antalet rättsfall de domar som finns från HFD i sammanställningen nedan jämfört med bilaga 2. Det som har varit avgörande är således i hur många fall lagrummet har betecknats som behandlat i de olika avgörandena. Uppställningen ger en överblick över vilka delar i momsen som leder till gränsdragningsproblem men ska samtidigt ses som ett grovhugget mått på de många frågor som kan aktualiseras som olika underliggande moment.

Slutsatserna som kan dras av Tabell 1 är att undantagen från skatteplikt leder till flest gränsdragningsproblem. Dessa rättsfall är ofta förenade med en fråga om rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning, flertalet av dessa rättsfall är enbart betecknade med att de behandlar undantag från skatteplikt. Fler sådana exempel finns varför det återigen är viktigt att påpeka att tabellen ovan är grovhuggen, om än ger intressant information. Exempelvis ger avdragsförbuden upphov till flertalet fall, vilket

³⁵¹ Se RÅ 2010 ref. 56 och HFD 2014 ref. 1.

³⁵² Se dom *Card Protection Plan*, C-349/96, EU:C:1999:93 och *Aktiebolaget NN mot Skatteverket*, C-111/05, EU:C:2007:195.

Tabell 1 Systematisering av referat- och notmål avseende olika delar i Mervärdesskattelagen³⁵³

Omsättningsbegreppet	22 st
Beskattningsbar person	15 st
varav undantag för ideell verksamhet och registrerade trossamfund	5 st
varav undantag för offentlig verksamhet	2 st
Uttagsbeskattning	11 st
Frivillig skattskyldighet	7 st
Gruppregistrering	5 st
Undantag från skatteplikt	112 st
varav undantag som är kopplade till de subjektstyrda undantagen	11 st
varav undantag som har allmänpolitisk eller fördelningspolitisk grund	47 st
varav undantag som har skattetekniska skäl utifrån kontroll som grund	35 st
varav undantag som har skattetekniska skäl utifrån undvikande av dubbelbeskattning	5 st
Reducerade skattesatser	28 st
Fastställande av beskattningsunderlaget	17 st
Avdragsrätt	42 st
varav avdragsförbud	16 st
varav jämkning	3 st
Rätt till återbetalning	6 st
Omsättningslandsreglerna inkl. unionsinterna förvärv	21 st
Vinstmarginalbeskattning inkl. researrangörer	8 st
Särreglering för specifikt område, omvänd skattskyldighet	3 st

kan vara intressant från ett EU-rättsligt perspektiv när dessa inte är fullt ut förenliga med gällande EU-direktiv.

Vid flera utredningar har djupdykningar i praxis gjorts som påvisar materiella gränsdragningsproblem.³⁵⁴ Avseende de reducerade skattesatserna har tidigare gjorts djupare genomlysningar av praxis. Här avses särskilt den utredning som gjordes avseende enhetlig skattesats. Utifrån den redovisning som görs i delbetänkandet från 2005 är det svårt att dra slutsatser avseende de materiella gränsdragningsfrågorna i förhållande till andra delar av momsens. Det som med säkerhet kan sägas utifrån den genomgång som görs är att de reducerade skattesatserna skapar gränsdragningsproblem vilket leder till konkurrenssnedvridningar. Likaså kan konstateras att det finns såväl starkare som svagare skäl för de olika reducerade skattesatserna som finns. Starkast skäl framstår som de kulturpolitiska skäl, där verksamheten i stor utsträckning är beroende av bidrag eller andra former av ekonomiskt stöd.³⁵⁵ De rättsfall som lyfts fram i utredningars praxis genomgångar ställer dock inte frågan om ändamål i fokus utan utgår från fastställandet av omfattningen av de olika reducerade skattesatserna eller en nationell regels räckvidd i förhållande till motsvarande EU-rättsliga bestämmelse. Likt den genom-

³⁵³ Tabellen omfattar inte de mål som kan sammanfattas som tryckerimomsmål.

Samtliga målnummer avseende tryckerimomsen återfinns i Bilaga 5.

³⁵⁴ Se exempelvis SOU 1999:47 och SOU 2002:74.

³⁵⁵ Se SOU 2005:57, bilaga 2.

gång av referat- och notmål från HFD är det fastställandet av en regels materiella innehåll som står i fokus, inte hur det förhåller sig till del av eller hela momssystemet.

Hur kan då de materiella gränsdragningssvårigheterna påverka övervältringsfaktorn i den ena eller andra utsträckningen? En slutsats som kan dras är att den får avgörande betydelse i det enskilda fallet. Likaså kan en rättsutveckling över tiden få betydelse även i större utsträckning. Här kan som exempel lyftas fram praxis avseende avdragsförbudet för stadigvarande bostad.³⁵⁶

En annan iakttagelse som gjorts utifrån HFD:s referat- och notmål är att ett starkt fokus läggs på att fastställa en specifik bestämmelses materiella innehåll utifrån svensk rätt och genom att göra en EU-konform tolkning. Den senare går ofta ut på att jämföra om det blir skillnader i det skattemässiga resultatet om avvikelser från EU-rättsliga bestämmelser finns på nationell nivå. En sådan avvikelse kan vara att en annan regleringsteknik valts att användas på nationell nivå, men i huvudsak leder till motsvarande materiella resultat som den EU-rättsliga bestämmelsen. När det materiella innehållet fastställs tas dock få eller inga hänsyn till bestämmelsens kontext och funktion i mervärdesskattesystemet som sådant. Företrädare ges åt en tolkning av ordalydelsen och en stark influens av såväl legalitetsprincipen som den EU-konforma tolkningen. Det finns därför en risk för att praxis över tiden leder till att delar i mervärdesskattesystemet ges en innebörd som förfelar den delens funktion sett utifrån ett mer systematiskt perspektiv, även eftersom den EU-rättsliga och svenska systematiken skiljer sig åt. Detta kan benämnas för parallella rättsutvecklingar.

Ett aktuellt exempel på när parallella rättsutvecklingar har gått åt olika håll och därefter lett till ytterligare komplikationer för möjligheten till övervälträng är de sk. tryckerimoms målen. Grunden till den nationella problematiken är att Sverige tillämpat ML i strid med det som framkom i ett rättsfall från EU-domstolen, *Graphic Procédé*.³⁵⁷ För att lägga fokus på frågan om övervälträng är grunden i rättsfallet att Sverige använt standardskattesatsen på försäljning från tryckeri till kund (ofta olika förlag) när denna skulle ha varit 6 procent. Detta innebär att tryckerierna har betalat in för mycket till Skatteverket i förhållande till vad de skulle ha gjort om den lägre skattesatsen tillämpats och därför återfått mellanskillnaden från Skatteverket. Likaså har förlagen eller tryckeriernas kunder beviljats avdrag för ingående skatt med standardskattesatsen när denna skulle ha varit 6 procent. Frågan kompliceras dessutom av ändringarna i ML avseende krav på kreditering av för högt redovisad moms infördes först 2008. Bestämmelsen fanns sedan tidigare i mervärdesskattedirektivet. HFD avgjorde frågan om möjlighet till efterbeskattning av tryckeriernas kunder i två mål från 26 februari 2014. I båda fallen motiverades en möjlighet till efterbeskattning av tryckeriernas kunder med att principen om reciprocitet ska upprätthållas. Ett materiellt korrekt resonemang får således högre tyngd än formella bestämmelser.³⁵⁸ Argumentet om ett korrekt materiellt resultat utifrån ett upprätthållande av reciprocitet innebär att bestämmelsen inte sätts i ett kontextuellt sammanhang. En beskattning av mervärdet och upprätthållandet av mervärdesskatteprincipen kan inte fullföljas om möjlighet till återbetalning av moms mellan beskattningsbara personer inte kan säkerställas. Detta är en ett stort hinder för övervälträng av skattebörda.

En sista iakttagelse som gjorts är att flertalet referatmål är just förhandsbesked och att de bygger på en beskrivning av en kommande transaktion eller en kommande situation.

³⁵⁶ Se exempelvis RÅ 1993 ref. 30 och RÅ 2003 ref. 100.

³⁵⁷ Se dom *Graphic Procédé*, C-88/09, EU:C:2010:76.

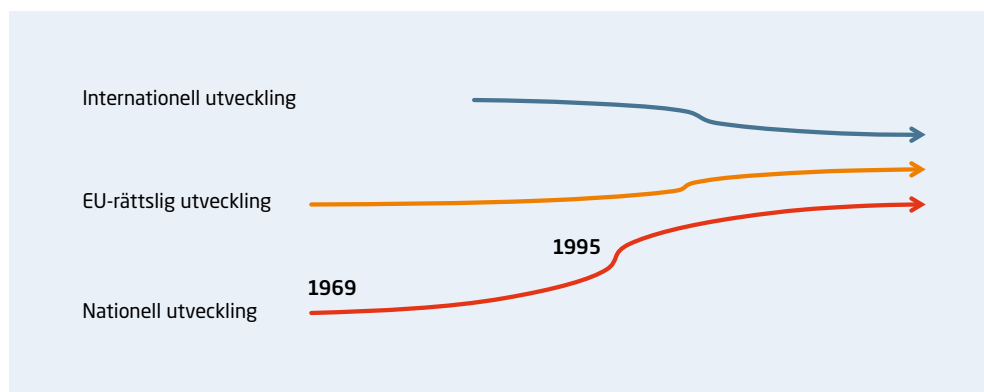
³⁵⁸ Se HFD 2014 ref. 14 av den 26 februari 2014.

Mycket av tolkningen och tillämpningen av ML vid högsta instans sker därför på en beskrivning av verkligheten snarare än vad som faktiskt har hänt. Graden av anknytning till sakomständigheter kanske inte ska ges betydelse i en diskussion om övervältring, men den kan likväl få konsekvenser utifrån fråga om likvärdighet. Hur påverkas exempelvis möjligheten att fastställa likformighet och diskutera neutralitet mellan transaktioner eller beskattningsbara personer när sakomständigheterna beskrivs på förhand jämfört med när något har inträffat och verklighetsbeskrivningen utgår från vad som faktiskt hände? Det kanske inte påverkar alls eller så finns fog för uttalandet av Lord Justice Sedley i Court of Appeal för England och Wales:

*”Beyond the everyday world, both counsel have explained to us, lies the world of VAT, a kind of fiscal theme park in which factual and legal realities are suspended or inverted.”*³⁵⁹

5.3 Orsaker till momsens komplexitet

Vad är det då som gör momsen så svår? Momsen har utvecklats främst genom två spår. Dels genom den nationella utveckling som har skett i och med införandet av omsättningsskatten 1969. De grundläggande ändamål med momsen som identifierats i förarbeten och som återfinns i avsnitt 2.5 påvisar likheter med de grundläggande principer som finns för såväl direkt skatt som indirekt skatt bland annat såsom identifierade av *Smith*. Motsvarande iakttagelse kan även göras inom OECD och det arbete som pågår med utveckling av internationella riktlinjer för moms.³⁶⁰ Dels genom den utveckling som sker på EU-nivå och som såväl direkt som indirekt föranleder ändringar i ML. Ändringarna på EU-nivå har som huvudsyfte att verka för en väl fungerande inre marknad. Systematiken kan illustreras genom följande figur:



Figur 4 Illustration av regional och internationell inverkan på momsen

En följd utav parallella utvecklingar kan vara att ändamål ges olika tyngd även om de i grunden ges samma innebörd. Likaså kan det motsatta, dvs. att samma tyngd ges åt ändamål som har olika innebörd inom de olika utvecklingslinjerna. Vikten av en prin-

³⁵⁹ Se mål *Royal & Sun Alliance Insurance Group plc mot Customs and Excise Commissioners* [2001] EWCA Civ 1476, p. 54.

³⁶⁰ De grundläggande principer som används för OECD:s arbete återfinns samlade i Ottawa Taxation Framework Conditions och var ursprungligen formulerade såsom gällande för elektronisk handel. De förslag som utarbetas för momsriktlinjer inom OECD visar att principerna används som utvärderingskriterier för samtliga tjänster inkluderat *intangibles* särskilt avseende avvikelser från huvudregler. Se OECD International VAT/GST Guidelines, Draft consolidated version, February 2013 och den omarbetade versionen från den 18 april 2014.

cipiell samsyn är därför ett första steg för att koordinera parallella utvecklingslinjer. Svårigheterna med en koordinering belyses väl av *de la Feria* och *Krever* i sin analys av hur momsen kan utvecklas på policy-nivå avseende undantag från moms.³⁶¹ OECD:s arbete med internationella riktlinjer kan leda till en mer koordinerad samsyn. I min avhandling lyfte jag fram dessa riktlinjer som en lösning för att öka internationell koordinering eftersom problematiken med bland annat dubbelbeskattning och icke-beskattning påverkas av en koordinering av såväl den principiella nivån som hur dessa implementeras i nationella bestämmelser och inte minst hur de tolkas och tillämpas i praxis. Det bör dock även poängteras att det är oklart vilka rättsliga effekter dessa riktlinjer får.³⁶²

En annan bidragande faktor till momsens komplexitet är att den fortfarande är under utveckling och har harmoniserats stegvis på EU-nivå. Grönboken om momsens framtid som presenterades av EU-kommissionen i slutet av 2010 listar ett flertal problemområden med det nuvarande momssystemet. Grönboken inleds med en förklaring av det nuvarande systemets komplexitet:

*”De komplicerade mervärdesskattegrönlagen medför administrativa bördor för företagen. Hanteringen av mervärdesskatt svarar för nästan 60% av den totala bördan som uppmäts för 13 prioriterade områden inom programmet för bättre lagstiftning. Enligt näringslivet gör detta EU mindre attraktivt för investerare. Viktiga inslag i systemet som skyldigheter, nedsättningar och skattesatser är exempel på problemområden. Små och medelstora företag kan vara särskilt drabbade, eftersom de inte alltid kan betala för den skatteexpertis som krävs för att hantera allt svårare skatteregler.”*³⁶³

Det samlade intryck som grönboken ger är att följande områden är att betrakta som problematiska och således bidrar till momsens komplexitet:

- momsen är visserligen harmoniserad i stor utsträckning men undantag och avvikelser på medlemsstatsnivå föreligger i stor utsträckning vilket leder till en olikformighet mellan likformiga transaktioner vid gränsöverskridande transaktioner,³⁶⁴
- normalskattesatsen (som varierar mellan medlemsstaterna) gäller enbart för ca två tredjedelar av den totala konsumtionen, resterande tredjedel faller inom ramen för undantag eller reducerade skattesatser,³⁶⁵
- problem med skattefusk, bedrägerier och skatteförluster på grund av obestånd, det sk. Momsgapet – *the VAT gap* – beräknas uppgå till ca 12 procent i hela EU. En del medlemsländer har högre (upp emot 20 procent) och Sverige har det lägsta och³⁶⁶
- problem med att momssystemet varken materiellt eller formellt har förändrats i takt med förändringarna i handelsmönster och den tekniska utvecklingen.³⁶⁷

³⁶¹ Se de la Feria, R. och Krever, R., *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/28.

³⁶² Se Rendahl, P., *Cross-Border Consumption Taxation on Digital Supplies*, IBFD Doctoral Series 2009, s. 376-377.

³⁶³ KOM (2010) 695 slutlig, *Grönbok om mervärdesskattens framtid – Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem*, Bryssel 1.12.2010, s. 4-5.

³⁶⁴ A. bet., s. 5.

³⁶⁵ A. st.

³⁶⁶ A. bet., s. 5-6 och *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, TAXUD/2012/DE/316, s. 28 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf (tillgänglig 30 mars 2014).

³⁶⁷ KOM (2010) 695 slutlig, s. 6.

Utifrån dessa problem områden uppställs ett flertal frågor som låg till grund för den efterföljande konsultationen vilka bland annat omfattar:

1. principer för var en transaktion ska beskattas samt vem som ska vara skattskyldig,
2. neutralitetsaspekter avseende objektsstyrda och subjektstyrda undantag,
3. avdragsrättens funktion ur ett neutralitetsperspektiv,
4. neutralitetsaspekter avseende företagsstrukturer och tillhandahållande av gränsöverskridande tjänster,
5. harmoniseringsgraden och rättslig form för harmonisering avseende såväl materiella som formella regler,
6. skattesatsernas utformning och
7. administrativa bördor för såväl uppbördsmän som administration.³⁶⁸

Inom ramen för de uppräknade problemområdena och fortsatta frågeställningar återfinns exempelvis reglerna om omsättningsland och motverkande av såväl dubbelbeskattning som icke-beskattning. Likaså diskuteras undantaget för offentlig verksamhet samt de objektstyrda undantagen som återfinns i momsdirektivet. Härutöver lyfts även frågor avseende avdragsrätt och begränsning av densamma, återbetalning och tidpunkten för när avdragsrätt och återbetalning inträder. Reducerade skattesatser och lagstiftningsprocessen i form av vilka harmoniseringsåtgärder som ska användas diskuteras vidare.³⁶⁹ Senare dokumentation bekräftar i huvudsak de iakttagelser som gjorts i grönboken.³⁷⁰

För den här rapportens räkning uppkommer då frågan om vilka av ovanstående problemområden och frågor som påverkar övervältringen av skattebördan från uppbördsman till konsument. De fyra problemområden som listas ovan ligger helt i linje med det som har lyfts fram i förevarande rapport. Olikformighet mellan medlemsstater som exempelvis leder till dubbelbeskattning eller svårigheter att få återbetalning eller avdragsrätt påverkar graden av övervältring negativt.³⁷¹ Problem med övervältring uppstår som regel vid undantag så till vida dessa inte är kvalificerade och gränsdragningsproblem uppstår vid reducerade skattesatser, vilka kan leda till problem med övervältringen.³⁷² Problem med bedrägerier och skattefusk har i Sverige bland annat använts som argument för att införa vissa särregleringar där omvänd skattskyldighet används för särskilda branscher. Orsakerna till bedrägerier och skattefusk är dock fler än de som anges i Kommissionens grönbok. Exempelvis kan även andra problem i samband med redovisningen av momsen ligga till grund för att felaktigheter uppstår, snarare än skattefusk.³⁷³ Dessa kan i sin tur leda till övervältringsproblem då de utgör just särregleringar vilket bidrar till att efterlevnadskostnaderna potentiellt ökar genom att gränsdragningsproblemen ökar.³⁷⁴ Problemen med momsens anpassning till samhällets utveckling

³⁶⁸ A. bet., s. 6-22.

³⁶⁹ För en djupare beskrivning av de olika problemområden rekommenderas SEC (2010) 1455 final, Commission Staff Working Document, Accompanying document to the Green paper on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Brussels 1.12.2010.

³⁷⁰ Se KOM(2011) 851 slutlig, Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén, om mervärdesskattens framtid, Mot ett enklare, robustare och mer effektivt mervärdesskattesystem som anpassats till den inre marknaden, Bryssel den 6.12.2011.

³⁷¹ Dubbelbeskattningsproblematiken har diskuterats i flera avsnitt bland annat under avsnitt 3.2 och 3.3.

³⁷² De subjektstyrda undantagen diskuteras i avsnitt 4.2 och de objektstyrda undantagen i 4.3.

³⁷³ Se exempelvis Song Johnston, S., "No Easy Fix for Europe's VAT System", *Tax Notes International* 2013, s. 697-701.

³⁷⁴ Se avsnitt 4.6.

återfinns inte bara på EU-nivå utan även på nationell nivå, där antalet tekniska anpassningar och justeringar som gjorts av momsen talar för detta.³⁷⁵

De sju frågor som ställs upp ovan kan även de i större eller mindre utsträckning påverka övervältringen av skattebördan. Flera av frågorna poängterar vikten av de grundläggande elementen i ett momssystem, dvs. vad som ska beskattas, vem som är skattskyldig och på vilket sätt transaktionerna ska beskattas. Detta gäller den materiella utformningen av momsen och som en ytterligare aspekt läggs även den formella utformningen av momssystemet till den problematik som diskuteras i förevarande rapport. De formella bestämmelsernas inverkan på graden av övervältring har avgränsats bort för den här studien, det finns dock skäl att studera de formella reglerna vidare.³⁷⁶ Att efterlevnads-kostnaderna påverkar graden av övervältring ligger inom ramen för vad som räknas till skattebördan.³⁷⁷

På svensk nivå har den stegvisa harmoniseringen varit en bidragande orsak till – men inte den enda orsaken till – flertalet justeringar av såväl mindre som större art. Däremot har ingen helhetsgenomsyn skett utifrån en mer principiell grund skett. De större reformer och omarbetningar som har gjorts har varit av teknisk karaktär. Den senaste större terminologiska justeringen som gjordes avsåg införandet av begreppet beskattningsbar person i ML.³⁷⁸ Som skäl för anpassningen anges att ändringen leder till en terminologisk förenkling samt att ML i mer formellt hänseende överensstämmer med mervärdesskattedirektivet. Vidare antas att tolkningsproblemen kring begreppet beskattningsbar person blir färre genom att EU-domstolens avgörande får ett mer direkt genomslag i Sverige då terminologin är direkt överensstämmande.³⁷⁹

EU-rättens inverkan på momsen görs i flera led. Dels vid implementering av en bestämmelse i ML eller annan lagstiftning, dels i samband med tolkning och tillämpning av gällande rätt. Vid brister i implementering har Sverige skyldighet att ge effekt åt EU-rätten på nationell nivå beroende av i vilken form den EU-rättsliga bestämmelsen återfinns i. Om bestämmelsen finns i ett direktiv är Sverige bundet avseende det resultat som kan uppnås. En tes avseende detta är att det är en av orsakerna till den EU-konforma tolkning som sker i hög utsträckning, men som tar sikte i det materiella resultatet, inte nödvändigtvis i om bestämmelserna motsvarar varandras ändamål. Fråga är om det sist anförda leder till någon väsentlig skillnad såsom diskuterat ovan i avsnitt 5.2? Om så är fallet kan enbart göras mer eller mindre sannolikt, men det som talar för en skillnad är att om tolkningsmetoderna som används i olika domstolar som behandlar samma eller motsvarande bestämmelser, torde det vara mer troligt att liknande eller samma resultat uppnås i högre utsträckning. Det som talar emot tesen är att i det enskilda fallet är det likväl tillämpningen av bestämmelsen som avgör den exakta gränsdragningen och de kan vara mer beroende av förståelse och tolkning av sakomständigheter snarare än en tolkning av rättsfrågan.³⁸⁰ Likaså behöver vägas in vad som har argumenterats och vad som kan bevisas i den aktuella frågan.

Om den EU-rättsliga regleringen återfinns i en förordning är bestämmelsen direkt tillämplig och under de senare åren har genomförandeförordningar eller tillämpnings-

³⁷⁵ Samtliga justeringar i SFS 1994:200 finns återgivna i bilaga 3.

³⁷⁶ Se avsnitt 1.2.

³⁷⁷ Se avsnitt 1.3.

³⁷⁸ Se prop. 2012/13:124.

³⁷⁹ A prop., s. 83.

³⁸⁰ Se exempelvis Rendahl, P., "EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application", *Intertax* 2013, s. 450-461.

förordningar använts på momsområdet i högre utsträckning än tidigare – i syfte att öka en likartad tillämpning i samtliga medlemsstater.³⁸¹

En annan viktig faktor att beakta, som lyfts fram ovan, är att handelsmönstren ändrats betydligt sedan 1960-talet. Transaktioner tenderar att bli mer komplexa, de gränsöverskridande momenten är fler både avseende företagsstrukturer och hur transaktioner tillhandahålls samt hur konsumenter agerar på marknaden. Fler indirekta betalningsmetoder används vilket gör att fler transaktioner aktualiserar gränsdragningsproblem jämfört med tidigare. Detta gäller inte enbart elektronisk handel utan handel med tjänster och immateriella rättigheter överlag. Immateriella rättigheter är också ofta sammanknutna med varuhandel, varför även varuhandeln blivit mer komplex. Även sakomständigheterna har därmed blivit mer komplexa vilket påverkar komplexiteten i den rättsliga bedömningen.

5.4 De svenska ändamålen i ett EU-rättsligt perspektiv

En av huvudfrågorna på EU-nivå är momsens inverkan på den inre marknaden eftersom det är grunden för harmoniseringen i EU.³⁸² Likaså anges som grund för harmoniseringen att momsen inte ska motverka eller snedvrider konkurrensen på den inre marknaden (vilket skulle försämra den inre marknadens funktion). Detta ligger i linje med det tredje ändamålet som identifierats för den svenska momsen.³⁸³ Ett annat syfte är också att få en gemensam beräkningsgrund för uttagandet av avgiften till EU av medlemsstaterna.³⁸⁴ Det som skulle kunna hävdas vara ett motsvarande ändamål på nationell nivå är att momsen ska vara samhällsekonomiskt effektiv. Däremot finns skillnader avseende vad den samhällsekonomiska effektiviteten åsyftar. Detta beskrivs på ett bra sätt i skillnaden mellan de EU-rättsliga och nationella ändamål som diskuteras i *Copenhagen Economics* rapport avseende reducerade skattesatser.³⁸⁵

Den bakomliggande teorin för utformningen av momsen på EU-nivå är dock densamma som för utformningen av momsen i Sverige även innan EU-inträdet.³⁸⁶ Det har, mig veterligen, inte gjorts någon fullständig studie av de ändamål som ligger bakom samtliga delar i momssystemet på motsvarande sätt som görs för ML i förevarande rapport. Däremot finns stora mängder material om olika delar av momsen där syften med momsen lyfts fram samt kommentarer till mervärdesskattedirektivet.³⁸⁷ Syften med de olika direktiv och förordningar som finns avseende moms på EU-nivå återfinns i första hand i rättsakternas ingresser.

Precis som på nationell nivå, återfinns grundprincipen om att enbart beskatta mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan för att slutligen beskatta konsumtion.³⁸⁸ Direktivtexten ger i första hand uttryck för att beskattning ska ske i sista ledet i produktions- och distributionskedjan och har av EU-domstolen uttryckts i termer som att detta motsvarar en allmän skatt på konsumtion.³⁸⁹ Således har såväl den svenska

³⁸¹ Den formella grunden för användandet av genomförandeförordningar följer av Art. 397 i mervärdesskattedirektivet.

³⁸² Se Art. 113 FEUF.

³⁸³ Se avsnitt 2.5.

³⁸⁴ Se exempelvis Westberg, B., *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Thomson Reuters 2009, s. 2.

³⁸⁵ Se *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Final Report, 21 June 2007, 6503 DG TAXUD, s. 16, 20-22 och 29.

³⁸⁶ Se A. st. samt Terra, B. och Kajus, J., *European VAT Directives*, IBFD, Online collection.

³⁸⁷ Se exempelvis, English, J., *EU perspective on VAT exemptions*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 11/11 http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_11/WP1111.pdf (2014-03-30).

³⁸⁸ Se mervärdesskattedirektivets ingress, p. 5, vilken bygger på Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, art. 2.

³⁸⁹ Se dom *Schul I*, 15/81, EU:C:1982:135, p. 10.

ML som den EU-rättsliga harmoniseringen en gemensam teoretisk utgångspunkt, omformulerad som ett ändamål – momsen är en mervärdesskatt där en beskattning av mervärdet ska ske i varje led i produktions- och distributionskedjan. Att momsen är en allmän konsumtionsskatt är dock tydligare uttryckt på EU-nivå och har även behandlats av EU-domstolen som en avgränsning av tillämpningsområdet mot exempelvis ersättningar som inte innebär att någon motprestation konsumeras.³⁹⁰

Att momsen på EU-nivå inte ska leda till dold skatt eller kumulativa effekter uttrycks som en del av neutralitet. EU-domstolen har exempelvis i *Rompelman*-målet klargjort att avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den moms som denne är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Momssystemet säkerställer genom avdragsrätten att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt.³⁹¹

Ändamålet om att momsen ska ha få undantag och särregleringar är inte uttryckt på motsvarande sätt på EU-nivå. På EU-nivå är dessa mål snarare uttryckta som en balans mellan EU-rättsliga intressen och nationella intressen. Därmed inte sagt att det är ovanligt med särregleringar på EU-nivå, tvärtom är det så att det har införts tidsbegränsade regleringar vid flera tillfällen och att dessa tenderar att kvarstå som permanenta regleringar. Exempel på detta är införandet av särregleringar för unionsinterna förvärv och beskattning av elektroniskt tillhandahållna tjänster från företag som inte är etablerade inom EU till konsumenter med hemvist inom EU.³⁹²

En viktig skillnad mellan ändamålen på nationell nivå och EU-rättslig nivå är att de svenska ändamålen utgår från såväl samhällsekonomisk effektivitet nationellt som att främja det svenska näringslivets internationella konkurrenskraft. På EU-nivå återfinns inte motsvarande nationella intressen utan fokus är istället att säkerställa konkurrenskraften för företag etablerade inom Unionen jämfört med icke-etablerade företag.³⁹³

Att momsen ska leda till ett rationellt beskattningsresultat är ett EU-rättsligt ändamål som har fått genomslag i svenska förarbeten och härstammar från EU-domstolens tolkning av omsättningslandsreglerna. Detta är ett av de ändamål som fastställts av i mervärdesskattedirektivet avseende omsättningslandsreglerna. Övriga ändamål avseende just omsättningslandsreglerna är undvika snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden, undvika dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning, underlätta gemenskapsintern handel, praktiskt tillämpbara kriterier och kontrollskäl.³⁹⁴

Vad som kan anmärkas på avseende såväl den EU-rättsliga som den nationella nivån är att ändamål kan ha en hierarkisk ordning och att de även kan vara beroende av varandra eller i motsättning till varandra. Exempelvis kan flera ändamål avseende dubbelbeskattning och icke-beskattning, undvikande av konkurrenssnedvridningar och dolda skatter, anses vara hänförliga direkt ur ändamålet att enbart beskatta mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan. Å andra sidan kan likväl hävdas att en beskattning av mervärdet inte är ett ändamål utan den grundläggande

³⁹⁰ Se dom *Mohr*, C-215/94, EU:C:1996:72, p. 22.

³⁹¹ Se dom *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, p. 19.

³⁹² Se Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, EGT L376, 31.12.1991 och Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, EGT L128, 15.5.2002.

³⁹³ Se exempelvis skälen bakom införandet av direktiv 2002/38/EU, p. 1 i ingressen.

³⁹⁴ Se Rendahl, P., "Omsättningslandsreglernas ändamål, konstruktion och tolkning i EU-mervärdesskatterätten", *SkatteNytt Akademisk Årsskrift* 2013, s. 53.

teori som ligger bakom mervärdesskatten. Likaså kan ifrågasättas om det svenska ändamålet om att momsens i Sverige ska vara anpassad till den EU-rättsliga regleringen är att anse som ett ändamål med momsens, eller snarare följer av de skyldigheter Sverige har som medlemsstat i EU genom de grundläggande fördragen och Sveriges anslutningsfördrag till EU. Vad som kan konstateras är att Sverige som medlemsstat avseende den sista punkten tenderar att ta ett avstamp i att direktiv enbart är bindande till resultatet, dvs. den svenska implementeringen av momsens ges i stor utsträckning en EU-konform tolkning, men både den principiella och tekniska grunden för att nå motsvarande skattemässiga resultat kan skilja sig åt.

5.5 Sammanfattande indirekta övervälringsfaktorer

Utifrån diskussionen avseende materiella svårigheter och momsens komplexitet har jag i detta avsnitt försökt att systematisera olika faktorer som kan påverka övervälring av skattebördan från uppbördsman till konsument. Dessa betraktas i första hand som indirekta övervälringsfaktorer eftersom de inte direkt kan utläsas av lagstiftningen. Det är därmed i första hand tolkningen och tillämpningen av lagstiftningen som kan motverka att övervälring sker som har behandlats i avsnitt 5.2 ovan. Motsatsvis kan en tolkning och tillämpning tillförsäkra övervälring beroende av utgången i det enskilda målet.

En viktig faktor vid en identifiering av övervälringsfaktorer avseende tolkningen och tillämpningen är även att söka identifiera orsaker till momsens komplexitet vilket i sin tur påverkar just tolkningen och tillämpningen av lagens bestämmelser. Den parallella rättsutveckling som sker på momsens område är i sig en svårighet för såväl lagstiftaren som domstolen att hantera. Både större och mindre löpande justeringar av teknisk karaktär har skett vid flertalet tillfällen av ML, härutöver har även flera principiella och tekniska justeringar gjorts på EU-nivå. Regleringstekniskt finns skillnader i hur momssystemet på EU-nivå och svensk nivå utformats, vilket även kan bidra till en parallell rättsutveckling där systemen avviker från varandra över tiden.

Skillnaderna i angreppssätt eller tolkningsmetoder mellan nationella domstolar och EU-domstolen är en faktor som bidrar till parallella rättsutvecklingar, men behöver även diskuteras individuellt. Att ifrågasätta det rätta i att söka nå ett materiellt korrekt beskattningsresultat i det enskilda fallet och i detta sammanhang göra en EU-konform tolkning eller söka klargöra om en EU-konform tolkning är möjlig, är inte huvudsyftet med förevarande rapport. Däremot kan konstateras att det finns fall som direkt motverkar möjlighet till övervälring i det enskilda fallet. Detta torde innebära att det även finns generella problem med övervälring av skattebördan delvis på grund utav de skillnader i tolkningsmetoder som används, där nationella domstolar i liten utsträckning utgår från det kontextuella sammanhanget och bestämmelsernas ändamål. Det finns därmed en risk för att indirekta övervälringsfaktorer läggs till de direkta, lagstadgade, övervälringsfaktorerna och om de senare dessutom tolkas och tillämpas på ett sätt som ytterligare minskar möjligheten till övervälring, förfelas grundsyftet med att skattebördan ska bäras av konsument. I så fall har mervärdesskatten i Sverige ett annat syfte – att beskatta omsättning eller transaktioner oavsett om skattebördan bärs av konsument eller beskattningsbara personer. I det senare fallet får momsens då en hybridkaraktär som enligt *Adams* terminologi får effekter som är jämförliga med en företagsbeskattning eftersom fullgörandekostnaderna såväl *de jure* som *de facto* kan vara svåra att övervältra. Om tolkningen och tillämpningen däremot ökar graden av övervälring kan en utveckling i praxis delvis motverka hinder och svårigheter som är inbyggda i ML.

Problematiken med att referat- och notmål i flertalet fall bygger på förhandsbesked och frågan om momsens fiktiva, parallella värld kan diskuteras ytterligare. Jämförbarheten av hur verkligheten anpassas efter kartan eller huruvida kartan bör anpassas efter verkligheten understryker vikten av en fortsatt diskussion. Konsekvenserna av att övervältring inte kan ske är dock inte fiktiva – utan högst påtagliga för de som är uppbörds-män. Om detta dessutom leder till att skatten blir samhällsekonomiskt mindre effektiv är konsekvenserna även högst påtagliga för staten. Till detta bör även frågan om den faktiska övervältringen som inkluderar kostnaden för fullgörande av skattskyldighet, liksom den samhällsekonomiska effektiviteten påverkas av den administrativa kostnaden för myndigheter och domstolar hänföras.

Orsakerna till momsens komplexitet är flera, dels den parallella rättsutvecklingen avseende såväl regleringsnivå som tillämpningsnivå, dels utvecklingen av handelsmönster i samhället. Att sakomständigheterna i sig kompliceras påverkar övervältringsgraden eftersom det är en försvårande omständighet för såväl beskattningsbara personer som myndigheter och domstolar. Det blir svårare att förutse konsekvenserna av ett agerande om det blir svårare att subsumera in verkligheten under de rättsregler som finns.

Vid en jämförelse av de grundläggande ändamål som identifierats i avsnitt 2.5 med det EU-rättsliga perspektivet framkommer såväl likheter som skillnader. Likheten ligger först och främst i att samma teoretiska grund finns för såväl det nationella som det EU-rättsliga momssystemet. Dvs. att momsen syftar till att beskatta mervärdet i varje produktions- och distributionsled (ändamål 1). Att det är en beskattning av konsumtion som ska ske är däremot tydligare på EU-nivån än på nationell nivå.

På både EU-nivå och svensk nivå återfinns det tredje ändamålet, att momsen inte ska vara konkurrenssnedvridande (ändamål 3). Inom ramen för detta och genom målet att enbart beskatta mervärdet återfinns det grundläggande ändamålet om att undvika kumulativa effekter (ändamål 2). En viktig skillnad är att EU-nivån utgår ifrån vad som är fördelaktigt för att exempelvis skydda skattebasen inom EU, men inte från den nationella nivån som de svenska förarbetena ger klart uttryck för (ändamål 7). Dessa motstridiga intressen, eller åtminstone skillnad i perspektiv på liknande intressen, har tidigare lyfts fram vid analys av avvikelser på nationell nivå. Då avses i första hand rapporten av *Copenhagen Economics*.

På EU-nivå definieras skyddet för skattebasen utifrån nationell konkurrenskraft och säkerställande av en rationell beskattning utifrån bestämmandet av omsättningslandet eller platsen för beskattning. Detta återfinns inte i motsvarande utsträckning på svensk nivå eftersom svenska förarbeten lyfter fram det nationella perspektivet. En ökad transparens av skillnader och likheter utifrån såväl det EU-rättsliga som det svenska perspektivet hade varit önskvärt. Härutöver ifrågasätts vad som egentligen är att anse som ett ändamål och inte, vilket jag återkommer till i efterföljande avsnitt, avsnitt 6.

6. Avslutande kommentarer

Syftet med förevarande rapport är att göra en rättslig analys av förutsättningar och hinder för övervältring av skattebördan från uppbördsman till konsument i enlighet med en konsumtionsskatts ändamål. För att uppnå syftet har samtliga propositioner, flertalet betänkanden och samtliga not- och referatmål lästs som grund för den här rapporten. Material är i huvudsak beaktat fram till och med 1 januari 2014 med några få undantag. Utgångspunkten för analysen är de grundläggande ändamål som identifierats i förarbeten och räknats upp i avsnitt 2.5.

Vid en jämförelse av de svenska ändamålen med de EU-rättsliga ändamålen återfinns likheter och skillnader. Likheterna består i första hand av att båda skattesystemen har samma teoretiska grund om en beskattning av mervärdet i varje led i produktions och distributionskedjan. På EU-nivå framkommer dock tydligare att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt i såväl direktiv som EU-domstolens tolkning av direktivets bestämmelser. Huruvida detta är ett grundläggande ändamål med högre hierarki än övriga ändamål eller om det egentligen inte är ett ändamål utan den principiella teorin bakom en mervärdesskatt kan diskuteras. Den slutsats som jag kan dra av förevarande studie är att skillnaden mellan den teoretiska grunden och en skatts grundläggande ändamål borde vara likformiga om inte de samma. I annat fall förfelas syftet med att ha en skatt av mervärdesskattetyper i grunden. Om slutsatsen då är att ett grundläggande ändamål är att följa mervärdesskatteprincipen och att skattebördan ska övervältras på konsumtion, blir flera följdfrågor aktuella. Dels om övriga ändamål är jämbördiga med detta grundläggande ändamål eller om det finns en hierarkisk ordning mellan olika ändamål, dvs. är några ändamål enbart tillämpliga för vissa delar och hur förhåller de sig i så fall till det grundläggande ändamålet? Detta kan också uttryckas som att några ändamål kan vara medel för att nå ett högre avsett ändamål, dvs. det kan finnas skäl att skilja på mål och medel.

Mer konkret har följande motsättningar identifierats mellan de olika överväganden som är presenterade som ändamål i avsnitt 2.5:

1. Momsen är tekniskt svår, vilket leder till en motsättning i förhållande till dess praktiska tillämpning och en strävan efter enkelhet (uttrycks även i termer av att mervärdesskatten ska vara enkel att tillämpa för både myndigheter och skattskyldiga).
2. Neutralitetsaspekter kan nedprioriteras utifrån praktiska skäl eller ”andra skäl”, det senare är dock inte fullt ut definierat (det senare torde även inbegripa det som i senare förarbeten benämns för fördelningspolitiska ändamål) Påverkan på neutralitet ska dock enbart uppgå till ”någon nämnvärd grad”, vilket bör betraktas som neutralitetsstörningar i mindre utsträckning.
3. Likaså kan målet om att undvika kumulativa effekter (och därmed upprätthållandet av en beskattning av mervärdet) få stå tillbaka i förhållande till praktiska skäl och ”andra skäl”.
4. Då momsen ska följa en mervärdesskatteprincip finns en risk för en administrativ belastning som kan motverka exempelvis skattens samhällsekonomiska effektivitet

och eventuellt också motverka produktion (skillnad mellan uppbördsman och skattebärare).

5. Svårigheter i den praktiska tillämpningen kan medföra kontrollproblem, varför risk för missbruk, bedrägerier eller skatteflykt och skattefusk som också identifieras i förarbeten, kan öka. Risk för missbruk och bedrägerier beror dock inte enbart på svårigheter i den praktiska tillämpningen utan även genom att mervärdesskattesystemet som sådant skapar luckor som kan utnyttjas i felaktiga syften (dvs. leda till ett irrationellt beskattningsresultat).
6. Demokratiska skäl och kulturpolitiska skäl är ändamålet med att göra avsteg från grundprinciperna genom att exempelvis införa undantag och reducerade skattesatser (kan även betraktas som fördelningspolitiska skäl).

De resultat som förevarande studie leder till är att de lagstiftade medel som finns för att försäkra att övervältring av skattebörda sker och som diskuteras i avsnitt 3 är regleringstekniker för att uppnå det grundläggande ändamålet om en beskattning av mervärdet. Såväl dubbelbeskattning som icke-beskattning strider mot det grundläggande ändamålet att beskatta mervärdet. En följd av att en beskattning av mervärdet upprätthålls i varje led i produktions- och distributionskedjan är att den motverkar konkurrenssnedvridningar, vilket omfattar flera neutralitetsaspekter. Detta förutsätter dock en strävan efter likformighet. Likaså diskuteras i avsnitt 3 kompensationsordningar som införts för att i större utsträckning nå en beskattning av mervärdet när avsteg från mervärdesskatteprincipen görs genom exempelvis undantag från moms. Ett viktigt ändamål och grundläggande syfte med momsen (precis som för andra skatter) är att den ska vara samhällsekonomiskt effektiv. Här måste det nationella och EU-rättsliga intresset som finns balanseras mot varandra på så sätt som diskuteras i avsnitt 5.4.

På nationell nivå uttrycks de samhälleliga effekterna av ett fungerade momssystem som att det ska främja produktion och sysselsättningsmöjligheter samt stärka det svenska näringslivets konkurrenskraft. Dessa är uttryckta som ändamål och kan hävdas vara ändamål med momsen. Om dessa ges större tyngd än ändamålet med att beskatta mervärdet, dvs. det grundläggande ändamålet är mervärdesskatten möjligen inte längre en moms – utan en annan form av skatt eller momshybrid om så vill eftersom det inte längre är en beskattning av mervärdet som upprätthålls. Dessa ändamål finns inte på motsvarande sätt på EU-nivå, däremot kan utläsas att internationell konkurrenskraft för EU:s inre marknad som helhet är ett skyddsvärt intresse på EU-nivå. Detta kan anses följa av grunden för harmoniseringen av momsen i EU, då den ska säkerställa den inre marknadens funktion.

Att den svenska momsen ska vara anpassad till EU-reglering är i sig kanske inte ett mervärdesskatterättsligt ändamål utan snarare en skyldighet som Sverige har för att följa EU-rätten på området. Att detta poängteras i förarbeten är dock positivt och är nära förbundet med användandet av en EU-konform tolkning vid nationella domstolar. I samband med detta kan frågas vilken eller vilka förändringar i momsens ändamål som skett genom inträdet i EU. Eftersom Sverige sneglade på EU redan innan medlemskapet, redan i samband med propositionen från 1968 fanns samma grundteori såsom diskuterat ovan i avsnitt 5.4. Problemen med parallella rättsutvecklingar både avseende reglering och tillämpning, leder dock till en ökad komplexitet och utifrån ett EU-rättsligt perspektiv ska rättsutvecklingen inte vara parallell utan uniform. En tillämpning av nationella bestämmelser i strid mot EU-rättens ändamål kan i en förlängning vara grund för en fördragsbrottstalan. Jag skulle trots detta vilja hävda att EU-medlemskapet inte lett till tillräckliga justeringar av momsens utformning på nationell nivå eftersom en principiell reform inte har gjorts. Trots att grundteorin är densamma på nationell

nivå och på EU-rättslig nivå ges olika principer olika vikt och innebörd i rättstillämpningen, varför rättsutvecklingen fortfarande är parallell snarare än uniform. Koordineringen av den nationella och EU-rättsliga nivån bör även ta in den internationella nivån om en principiell reform görs.

De ändamål som avviker från mervärdesskatteprincipen och som diskuteras i avsnitt 4 är av olika karaktär. Att det finns ett allmänpolitiskt eller fördelningspolitiskt syfte med undantag eller reducerade skattesatser ifrågasätts inte. Däremot behöver detta ändamål tydligare vägas mot det grundläggande ändamålet om att mervärdesskatteprincipen frångås. Andra argument som används för att frångå mervärdesskatteprincipen är hänförliga till att förenkla eller att motverka missbruk eller skattefusk i olika former. Båda är väsentliga för ett fungerande skattesystem, men fråga är om de är ändamål med mervärdesskatten? Kan effektivare medel mot missbruk och skattefusk finnas utan att särregleringar görs i delar av momssystemet som leder till en ökad komplexitet och i längden även en potentiell ökning av risk för missbruk?

Exempelvis används på internationell nivå de grundläggande principer som fastslogs som grundläggande för utformning av beskattning avseende elektronisk handel i *Ottawa Taxation Framework Conditions*.³⁹⁵ Om dessa utgör *sunda principer* som används för att utvärdera skattesystem och eventuella avvikelser från huvudsyften med skattesystem är dessa rimligen inte ändamål med varje skatt utan just en form av principiellt ramverk. En utförligare argumentation och övervägande av skäl för att göra avvikelser från mervärdesskatteprincipen är önskvärd. Detta innebär att olika delar i mervärdesskattesystemet behöver sättas i kontext utifrån mervärdesskatten som helhet – och det grundläggande ändamålet om beskattning av mervärdet.

Nästa steg efter lagstiftningsprocessen avser tolkningen och tillämpningen av ML:s bestämmelser. Här finns risk för att nya eller utvidgningar av olika bestämmelser i ML görs materiellt, vilket leder till att grundändamålet om en beskattning av mervärdet förfelas. Detta blir särskilt påtagligt när olika tolkningsmetoder används nationellt jämfört med på EU-nivå, vilket diskuterades mer ovan i avsnitt 5.2 och 5.4. Motsatsvis kan rättstillämpningen läka hinder och svårigheter i ML om större vikt läggs vid syften med en bestämmelse, dess kontext och förhållande till motsvarande reglering på EU-nivå. I det sammanhanget behövs även en fortsatt diskussion om skatterättsliga tolkningsprincipers förhållande till legalitetsprincipen föras.

Sammantaget leder slutsatserna i den här rapporten till att ändamålsprövningen på såväl lagstiftningsnivå som tillämpningsnivå är otillräcklig avseende övervältring av skattebörda. Detta utgör i sig ett hinder för övervältring av skattebörda, möjligen inte i varje enskilt fall, men det finns exempel på när detta får betydelse i såväl enskilda som generella fall.³⁹⁶ Ett mer principiellt och systematiskt förhållningssätt skulle bättre kunna motivera varför avsteg från mervärdesskatteprincipen görs. Detta skulle öka transparens och möjligen även förutsebarheten för skattskyldiga och i förlängningen kanske även leda till en mer samhällsekonomiskt effektiv skatt. Det sista är dock enbart spekulationer som möjliga konsekvenser av de slutsatser som presenteras här.

³⁹⁵ OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, A Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce", 8 October 1998.

³⁹⁶ Se exempelvis ovan i avsnitt 5.2 avseende tryckeriomsmålen.

Sammanfattade rekommendationer

Syftet med den här rapporten är att göra en rättslig analys av förutsättningar och hinder för övervältring av skattebördan från uppbördsman till konsument i enlighet med en konsumtionsskatts ändamål. I rapporten har såväl mer generella som mer specifika ändamål identifierats utifrån förarbeten till Mervärdesskattelagen (1994:200). Flertalet generella ändamål härrör från införandet av omsättningsskatten 1969 vilket även har beaktats.

Slutsatserna från studien efterlyser en ökad diskussion och koordinering av vad som är ändamål med hela och olika delar av momssystemet då det finns en risk för att en tolkning och tillämpning av bestämmelser i isolation från bestämmelsers rättsliga kontext kan förfela delar av momsens funktion. En genomgång av referat- och notmål som återfinns i bilaga 2 visar att Högsta förvaltningsdomstolen i mycket hög utsträckning använder sig av en EU-konform tolkning. Detta är positivt, men det finns också frågetecken om i vilken utsträckning bestämmelsers syften får genomslag vid en tolkning av en bestämmelses materiella omfång. Att ge ändamålen större genomslag kan ifrågasättas med beaktande av legalitetsprincipen i betydelsen att en tolkning av skattelag ska följa dess ordalydelse, likväl kan även en tolkning av en bestämmelse strida mot legalitetsprincipen om bestämmelsen ges ett materiellt innehåll som förfelar dess funktion inom ramen för ett skattesystem. Här behöver även beaktas de skyldigheter som följer av att momsen är harmoniserad i hög utsträckning inom EU och att Sverige har en skyldighet att ge EU-rätten genomslag på nationell nivå.

En rekommendation för att jämka den parallella rättsutveckling som finns på momsområdet är att göra en principiell reform av momsen. Detta har inte gjorts i Sverige, vilket har lett till att flertalet tekniska justeringar har gjorts av Mervärdesskattelagen vid olika led av implementering av EU-rätt samt för att justera specifika tillämpningsproblem av nationell karaktär. Detta skulle även möjliggöra en översyn av ML:s systematik och regleringstekniska komplexitet samt förtydliga hur de svenska bestämmelserna förhåller sig såväl till varandra som motsvarande EU-rättsliga bestämmelser.

Svenska förarbeten motiverar inte alltid justeringar i ML utifrån en bestämmelses eller en del av momsens ändamål, dvs. den individuella bestämmelsen sätts inte alltid i dess rättsliga kontext. Fokus i förarbeten ligger i huvudsak på att förklara åsyftat materiellt innehåll i bestämmelsen och hur det förändras i förhållande till gällande rätt. Detta är inte mindre viktigt, men jag skulle vilja påstå att det är minst lika viktigt att förklara en bestämmelses del i det system som det ingår. Förarbetenas utformning påverkar domstolars tolkning och kan vara en förklaring till varför praxis ser ut som den gör.

Rapporten konstaterar vidare att det finns motsättningar mellan identifierade ändamål. Vid avvägningar mellan olika ändamål används i stor utsträckning olika neutralitetsaspekter för att balansera ändamålen mot varandra. Neutralitetshänsyn är även ett av skälen för att införa kompensationsordningar när avsteg har gjorts från momssystemets generella ändamål om att beskatta mervärdet i varje produktions- och distributionsled. Kompensationsordningarna leder till ökad regleringsteknisk komplexitet vilket motverkar ändamålet om en moms som är enkel att tillämpa. Likaså torde finnas ett samband mellan en lagstiftnings regleringstekniska komplexitet och dess samhällsekonomiska

effektivitet. Det senare är ett uttalat ändamål som inte kan besvaras inom ramen för en rättsvetenskaplig studie som den förevarande. Detta behöver därför analyseras vidare för att nå ett svar avseende den här rapportens titel, dvs. om momsens är en hybrid som har effekter motsvarande både en konsumtionsskatt och en företagsskatt.

Referenslista³⁹⁷

EU

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter

Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser

Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)

Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

Rådets direktiv 2010/23/EU av den 16 mars 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa tjänster som är känsliga för bedrägeri

Dom *Schul I*, 15/81, EU:C:1982:135

Dom *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74

Dom *SUFA*, C-348/87, EU:C:1989:246

Dom *Mohr*, C-215/94, EU:C:1996:72

Dom *Card Protection Plan*, C-349/96 EU:C:1999:93

Dom *Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47

Dom *Aktiebolaget NN mot Skatteverket*, C-111/05, EU:C:2007:195

Dom *Graphic Procédé*, C-88/09, EU:C:2010:76

Dom *Kommissionen mot Sverige*, C-480/10, EU:C:2013:263

KOM(2010) 695 slutlig, *Grönbok om mervärdesskattens framtid, Ett enklare, stabila och mera effektivt mervärdesskattesystem*, Bryssel den 1.12.2010

³⁹⁷ Referenslistan omfattar enbart det som refereras till löpande i rapporten. Den återger inte samtliga källor som är strukturerade i bilagor.

SEC(2010) 1455 final, *Commission Staff Working Document, Accompanying document to the Green paper on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, Brussels 1.1.2.2010

KOM(2011) 851 slutlig, *Meddelande från Kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén, om mervärdesskattens framtid, Mot ett enklare, robustare och mer effektivt mervärdesskattesystem som anpassats till den inre marknaden*, Bryssel den 6.12.2011

Consultation paper, *Review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest*, TAXUD/C1

Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Final Report, 21 June 2007, 6503 DG TAXUD, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf (17 mars 2014)

Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, TAXUD/2012/DE/316, s. 28
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf (30 mars 2014)

Sverige

Kungl. Maj:ts proposition nr 100 år 1968 till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m. given Stockholms slott den 22 mars 1968 (prop. 1968:100)

- Prop. 1978/79:33 *Om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt m.m.*
- Prop. 1986/87:44 *Om mervärdesskatteskyldighet för ideella föreningar, m.m.*
- Prop. 1989/90:111 *Om reformerad mervärdesskatt m.m.*
- prop. 1990/91:37 *Om vägtrafikskatten för utländska fordon m.m.*
- Prop. 1990/91:72 *Lag om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare*
- Prop. 1991/92:50 *Om sänkning av mervärdeskatten på vissa varor och tjänster*
- Prop. 1991/92:166 *Om ändringar i tullagen och om vissa skattefrågor*
- Prop. 1992/93:50 *Om åtgärder för att stabilisera den svenska ekonomin*
- Prop. 1992/93:190 *Om mervärdesskatt på väg- och broavgifter, m.m.*
- Prop. 1993/94:99 *Om ny mervärdesskattelag*
- Prop. 1993/94:225 *Vissa mervärdesskattefrågor*
- Prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG*
- Prop. 1994/95:202 *Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.*
- Prop. 1995/96:45 *Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar*
- Prop. 1995/96:58 *EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen*
- Prop. 1995/96:232 *Skattefrihet för internationella organisationer, diplomater m.fl. – mervärdesskatt och punktskatter*
- Prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*
- Prop. 1997/98:109 *Yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område*

- Prop. 1997/98:148 *Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.*
 Prop. 1998/99:69 *Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld*
 Prop. 1999/2000:82 *Mervärdesskatt vid överlåtelse och utnyttjande av fastigheter*
 Prop. 2000/01:1 *Budgetproposition 2001*
 Prop. 2000/01:23 *Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker, m.m.*
 Prop. 2001/02:28 *Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige*
 Prop. 2001/02:45 *Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.*
 Prop. 2002/03:5 *Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.*
 Prop. 2005/06:130 *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn*
 Prop. 2006/07:1 *Budgetproposition 2007*
 Prop. 2007/08:25 *Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor*
 Prop. 2010/11:16 *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med utsläppsätter för växthusgaser*
 Prop. 2010/11:28 *Vissa tekniska mervärdesskattefrågor*
 Prop. 2010/11:52 *Följändringar inom skatte- och tullområdet med anledning av Lissabonfördraget*
 Prop. 2011/12:1 *Budgetproposition 2012*
 Prop. 2012/13:1 *Budgetproposition 2013*
 Prop. 2012/13:124 *Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen*
 Prop. 2013/2014:1 *Budgetproposition 2014*
 Prop. 2013/14:27 *Vissa skattefrågor*
- SOU 1957:13 *Den statliga indirekta beskattningen*
 SOU 1964:25 *Nytt Skattesystem*
 SOU 1987:45 *Mervärdesskatteutredningen: Översyn av mervärdesskatten*
 SOU 1989:35 *Reformerad mervärdesskatt m.m.: betänkande av Kommittén för indirekta skatter – [KIS]*
 SOU 1992:6 *Ny mervärdesskattelag*
 SOU 1999:47 *Utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning*
 SOU 2002:74 *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*
 SOU 2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*
 SOU 2006:90 *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt*
- Ds 2009:58 *Mervärdesskatt för den ideella sektorn*
- Fi 1971:05 *Mervärdesskatteutredningen*
 Fi 1990:1 *Utredning om teknisk översyn av mervärdesskatten*
 Fi 1997:127 *Översyn av mervärdesskatte reglerna vid uthyrning av verksamhetslokaler*
 Dir. 2014:48 *Översyn av ersättning till kommuner och landsting för sk. dold mervärdesskatt*
- RÅ 1993 ref. 30
 RÅ 2003 ref. 29
 RÅ 2003 ref. 100
 RÅ 2010 ref. 53
 HFD 2011 not. 96
 HFD 2013 ref. 25
 HFD 2014 ref. 14
 HFD 2014 ref. 18

Utländsk praxis

Royal & Sun Alliance Insurance Group plc mot Customs and Excise Commissioners
 [2001] EWCA Civ 1476

OECD

OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, A Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8 October 1998

OECD, *International VAT/GST Guidelines*, Draft consolidated version, February 2013

OECD, Public Discussion Draft, *BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 24 March–14 April 2014

OECD, *International VAT/GST Guidelines*, 18 April 2014

Doktrin

Adams, T.S., *Needed Tax Reform in the United States*,
Reprint from the New York Evening Post, 1920,
<http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=nnc1.cu04277589;view=1up;seq=5> (2014-02-12)

Adams, T.S., "Fundamental Problems of Federal Income Taxation,"
Quarterly Journal of Economics 35 (4) (1921), 527–553

André, P. och Ståhl, K., "Förhandsbeskeden i stöpsleven", *SkatteNytt* 2014, s. 262–265

von Bahr, S., "Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet", *SkatteNytt* 2013, s. 861–865

Bernitz, U., *Europarättens genomslag*, Norstedts juridik, 2012

Bohn Jespersen, C., *Intermediation of Insurance and Financial Service in European VAT*, DJØF 2011

Englisch, J., "VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes", i Lang M., m.fl.
Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences,
International Bureau of Fiscal Documentation, 2009

English, J., *EU perspective on VAT exemptions*, Oxford University Centre
for Business Taxation, WP 11/11,
http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_11/WP1111.pdf (2014-03-30)

de la Feria, R. och Krever, R., *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*,
Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/28

Forssén, B., *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*,
Örebro Studies in Law 4, 2013

Henkow, O., *Financial Activities in European VAT: a theoretical and legal research of the European VAT system and the actual and preferred treatment of financial activities*, Department of Business Law, Lund University, 2007

Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Series on International
Taxation No 41, Kluwer Law International, 2013

Kristoffersson, E., *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus förlag 2001

Kristoffersson, E., "Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt", *SkatteNytt* 2013, s. 598–612

Kristoffersson, E., "Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet – en replik",
SkatteNytt 2014, s. 171–175

- Lang, M., m.fl. *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* International Bureau of Fiscal Documentation, 2009
- Lauré, M., *La Taxe sur la valeur ajoutée*, Librairie du Recueil Sirey, 1953
- Lauré, M., *Au secours de la T.V.A.*, Paris, Presses universitaires de France, 1957
- Melz, P., *Mervärdeskatten – rättsliga grunder och problem*, Juristförlaget, 1990
- Nilsson, U., ”Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område”, *Svensk skattetidning* 2009, s. 64–84
- Norberg, C. och Norberg K., ”Förhandsbesked – för vem och varför?”, *SkatteNytt* 2014, s. 325–331
- Persson Österman, R., *Förhandsbesked i skattefrågor*, Iustus 2014
- Påhlsson, R., ”Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys”, *SkatteNytt* 2011, s. 113–125
- Påhlsson, R., *Momsfri sjukvård – En rättvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt*, Iustus 2015
- Rendahl, P., *Cross-Border Consumption Taxation on Digital Supplies*, IBFD Doctoral Series 2009
- Rendahl, P., ”Unilateral Measures to Avoid International Double (Non-) Taxation: VAT/GST vs. Direct Taxation” i Lang M. m.fl., *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, International Bureau of Fiscal Documentation 2009, s. 1119–1144
- Rendahl P., ”Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies”, *EC Tax Review* 2011, s. 192–202
- Rendahl, P., ”EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application”, *Intertax* 2013, s. 450–461
- Rendahl, P., ”Omsättningslandsreglernas ändamål, konstruktion och tolkning i EU-mervärdesskatterätten”, *SkatteNytt Akademisk Årsskrift* 2013, s. 45–67
- Sandberg Nilsson, A. och Westfahl, L., *Mervärdesskattens grunder*, Sanoma utbildning 2014
- von Siemens, C.F., *Improving the Sales Tax* 1921
- von Siemens, C.F., *Veredelte Umsatzsteuer*, Simmenstedt 1919
- Skatteverket, Rapport 2006:3, *Krånglig moms – en företagsbroms? Om företagens fullgörandekostnader för moms*, <http://www.skatteverket.se/download/18.4bf45f331098492fe0e8000473/rapport200603.pdf> (2014-03-10)
- Skatteverket, *Ett upphävande av den mervärdesskatterättsliga slussningsregeln*, Promemoria (2014-05-12)
- Skatteverket, rapport av den 25 mars 2010, dnr 131 213362-10/113
- Smith, A., *Wealth of Nations*, 1776, femte upplagan, Kapitel V.2.25. <http://www.econlib.org/library/Smith/smWN0.html#Editor's%20Introduction> (2014-03-10)
- Song Johnston, S., ”No Easy Fix for Europe’s VAT System”, *Tax Notes International* 2013, s. 697–701

- Sonnerby, M., *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Norstedts juridik 2010
- Strandet Jepsen, A., *Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer*, Karnov Group 2010
- Sullivan, C.K., *The Tax on Value Added*, Colombia University Press, 1965
- Strömholm, S., *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, Norstedts juridik 1996
- Terra, B. och Kajus, J., *European VAT Directives*, IBFD, Online collection
- Thuronyi, V. m.fl., *Tax Law Design and Drafting*, volume 1, International Monetary Fund 1996
- Trenta, C., *VAT in Peer-to-peer Content Distribution*, JIBS Dissertation Series No. 90, 2013
- Vanistendael, F., "Legal Framework for Taxation" i Thuronyi, V. m.fl., *Tax Law Design and Drafting*, volume 1, International Monetary Fund 1996, chapter 2
- Westberg, B., *Nordisk mervärdesskatt*, Juristförlaget 1994
- Westberg, B., *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Thomson Reuters 2009
- Öberg, J., *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, andra upplagan, Norstedts juridik 2001

Bilaga 1 Tabellöversikt Mervärdesskattelagens och dess bestämmelsers ändamål

Tabellöversikt över vilka propositioner som anger ändamål för olika lagrum (kap. 1-10 ML)

Kap.	§	st	p	Ändamål	Resultat (urval)	Kommentarer
1	1	1	1	Grundläggande bestämmelser om ML:s tillämpningsområde,	Prop. 1994/95:57, s. 154-155, prop. 2012/13:124, s. 92	Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
			2	förtydligande om gränsdragningen mot privat konsumtion	Prop. 1994/95:57, s. 155-157	
			3		Prop. 1994/95:57, s. 157	
		2				
		3		Preventiv bestämmelse för att undvika skatteundandragande	Prop. 2007/08:25, s. 92 och avsnitt 5.3 i samma prop.	
	2	1	1	Grundläggande bestämmelse om vem som är skattskyldig när ML är tillämplig		Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
			1a	EU-anpassning	Prop. 2013/14:224, bilaga 5	Oklart uttryckt syfte
			2	Grundläggande bestämmelse om omvänd skattskyldighet	Prop. 2012/13:124, s. 92 och 97	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
			3	EU-anpassning, direktiv 2003/93/EG	Prop. 2004/05:15, s. 38-39	
			4	Teknisk anpassning, trepartshandel	Prop. 1994/95:57, s. 158-159	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
			4a	Användandet av omvänd skattskyldighet följer den EU-rättsliga regleringen och har till syfte att bekämpa olika former av guldbedrägerier. Dvs förhindra missbruk	Prop. 1998/99:69, s. 26-27 och 29	
			4b	Syftet med utredningen som ledde fram till förslaget om omvänd byggmoms var att främja konkurrensen och motverka konkurrensbegränsande beteende, användandet av svart arbetskraft och kartellbildning inom bygg- och anläggningssektorn. Avseende särregleringen i ML anges i förarbeten enbart att ändamålet med dessa är att motverka undandragande av skatt inom byggsektorn.	Prop. 2005/06:130, s. 34-38	
			4c	EU-anpassning, direktiv 2000/65/EG	Prop. 2001/02:28, s. 60	
			4d	Ändringarna bygger på direktiv 2010/23/EU och har till syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier med utsläppsrätter.	Prop. 2010/11:16, s. 11f	Särregleringen är tidsbegränsad tom 30 juni 2015 och skulle utredas under 2014
			4e	Omvänd skattskyldighet vid sk. Skrotmoms, med syfte att minska skattefusk i skrotbranschen	Prop. 2012/13:1, s. 313-314	
			5	Grundläggande bestämmelse om omvänd skattskyldighet vid unionsinterna förvärv	Prop. 1994/95:57, s. 159	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
			6 a-e	Teknisk anpassning, tullagstiftning samt minska administrativ börda och likviditetsförluster	Prop. 1994/54:57, s. 159, prop. 2013/14:16, s. 18	
		2	(1-3)	Materiellt förtydligande av punkt 4 b ovan		Inget klart uttryckt syfte, regleringsteknisk anpassning
		3	(1-9)	Materiellt förtydligande av punkt 4 e ovan		Inget klart uttryckt syfte, regleringsteknisk anpassning

		4		Förordning 282/2011		Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
		5		Materiellt förtydligande, förordning 2913/92		Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
		6				Inget klart uttryckt syfte, regleringsteknisk anpassning
	2a	1	1	EU-anpassning får företräde framför nationella kulturpolitiska skäl, se även SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG	Prop. 1994/95:202, s. 73 och avsnitt 4.5	
			2			
	2b			Fördelningspolitiska skäl	Prop. 1994/95:202, s. 74 och avsnitt 4.5	Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
	2c			Fördelning av beskattningsunderlag	Prop. 1999/2000:58	Öresundsbron
	2d	1		EU-anpassning, direktiv 2000/65/EG	Prop. 2001/02:28, s. 62	
		2				
	2e			EU-anpassning	Prop. 2007/08:25, s. 245 och s. 91	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
	3	1		Grundläggande bestämmelse om tidpunkten för skattskyldighet		Inget klart uttryckt syfte
		2		Delvis motiverat med att undvika skatteplanering	Prop. 1993/94:99 s. 127	
		3		Skatterättslig anknytning till civilrätten jfr EU-konform tolkning	Prop. 1993/94:99 s. 114, 126-127 och 135	Inget klart uttryckt syfte
	3a			Samordning med redovisningen	Prop. 2007/08:25, s. 246 och avsnitt 20.3.1	
	3b			EU-anpassning	Prop. 2007/08:25, s. 246 och avsnitt 13.3	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
	4			Kontantprincipen		Inget klart uttryckt syfte
	4a	1		EU-anpassning	Prop. 2011/12:94, s. 58	
		2				
	5			EU-anpassning		Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
	5a	1	(1-2)	Förenkla kontroll och minska skatteundandragande	Prop. 2009/10:15 s. 144	
		2				
	6				Prop. 1989/90:111, s. 189 och prop. 1993/94:99, s. 128	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
	7	1				Inget klart uttryckt syfte
		2				
	8	1			Prop. 1994/95:57, s. 159	Inget klart uttryckt syfte
		2				
	9	1		EU-anpassning	Prop. 2007/08:25, s. 247 och avsnitt 7.1	
		2	(1-2)			
	10				Prop. 1994/95:57, s. 160	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
	10a	1			Prop. 1994/95:57, s. 160 och prop. 2010/11:52	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
		2				
	10b	1				Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
		2				
	10c		(1-3)			Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten

	11		(1-3)		Prop. 1993/94:99 s. 108-112	Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
	12				Prop. 1993/94:99, s. 285	Inget klart uttryckt syfte, regleringsteknisk anpassning
	13			Regleringsteknisk anpassning	Prop. 2013/14:27, s. 28	Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
	13a		(1-3)		Prop. 1994/95:57, s. 160-161	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
	13b				Prop. 2010/11:28, s. 30	Inget klart uttryckt syfte, delvis motiverat genom en anpassning till EU-rätten
	14	1		Regleringsteknisk anpassning	Prop. 1993/94:99, s. 132	Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
		2	(1-2)			
		3			Prop. 2009/10:15, s. 211	Inget klart uttryckt syfte, regleringsteknisk anpassning
		4			Prop. 2013/14:224, s. 131	Regleringstekniskt förtydligande
	15			EU-anpassning	Prop. 2001/02:28, s. 63 och avsnitt 6.6	
	16				Prop. 1993/94:99, s. 133-134	Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
	17			EU-anpassning	Prop. 2011/12:94, s. 88, prop. 2013/14:224, s. 132	Regleringsteknisk justering
	17a			EU-anpassning	Prop. 2011/12:94, s. 88	
	18	1	(1-2)	EU-anpassning	1998/99:69, s. 17 f	
		2				
		3				
		4				
	19			Regleringsteknisk anpassning	Prop. 2010/11:14, s. 20	
2	1	1	1	Grundläggande bestämmelse om skatteobjektet	Prop. 1993/94:99, s. 135-137	Ändamålet är mångfacetterat uttryckt, dels härrör det från prop. 1968:100, dels genom en anpassning till EU-rätten
			2			
		2		Nå en systematisk överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet, se även SOU 1994:88, bilaga 1, s. 32)	Prop. 2001/02:28, s. 63 och avsnitt 6.7.2.1	Se även SOU 1994:88, bilaga 1, s. 32
		3	(1-2)	Grundläggande bestämmelse om skatteobjektet	Prop. 1993/94:99, s. 135-137	Ändamålet är mångfacetterat uttryckt, dels härrör det från prop. 1968:100, dels genom en anpassning till EU-rätten
	1a			EU-anpassning	Prop. 1994/95:57, s. 162	
	2	1	1	Syftar till att beskatta privat användning av varor och tjänster som normalt tillhandahålls i den skattskyldiges verksamhet, samt att kompensera för gjorda avdrag för ingående moms	Prop. 2007/08:25, EU-anpassning efter Scandic Gåsabäck-domen (C-412/03), s. 248 och avsnitt 6.1.4	Sakligt och språkligt hänseende EU-anpassa bestämmelserna.
			2		Prop. 1993/94:99 s. 140	
		2				
	3	1			SOU 1987:45 s. 119f, prop. 1993/94:99 s. 141, prop. 2002/03:5, s. 101	
		2				
	4				Prop. 1978/79:141, s. 59, prop. 1993/94:99 s. 143	
	5	1	(1-3)		Prop. 2007/08:25, EU-anpassning efter Scandic Gåsabäck-domen (C-412/03), s. 57	Sakligt och språkligt hänseende EU-anpassa bestämmelserna.
		2				
	7	1			2007/08:25, s. 249-250 och avsnitt 6.2.4 jfr SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, s. 219 f	
		2	(1-2)			
		3				

	8	1		Syftet med regleringen i paragrafen är att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan upphandlade tjänster och tjänster i egen regi	Prop. 1989/90:111 s. 92 f, 2007/08:25, s. 249-250 och avsnitt 6.2.4	
		2	(1-3)			
		3				
		4				
2a	1			EU-rättsliga ändamål avseende förenkling, rationell beskattning och förhindra snedvridning av konkurrens på den inre marknaden, motverkande av dubbelbeskattning och icke-beskattning samt det övergripande målet om att EU-anpassa den svenska lagstiftningen	Prop. 1994/95:57, s. 76 f	Beskattning i destinationslandet
	2	1	(1-4)			
	3	1	(1-3)		Prop. 2007/08:25, s. 251 och avsnitt 9.3	Inte helt EU-konforma
		2	(1-2)		Prop. 1994/95:57, s. 164	
	4				Prop. 1994/95:57, s. 165	
	5	1			Prop. 1994/95:57, s. 165	
		2				
	6	1			Prop. 1994/95:57, s. 166-167	
		2				
		3				
	7	1			Prop. 2004/05:15, s. 32 och prop. 2010/11:28, s. 33, prop. 2001/02:28, s. 63-64	
		2	(1-7)		Prop. 1995/96: 58, s. 48	
		3				
	9					
	10				Prop. 1994/95:57, s. 167	
3	1	1		Grundläggande bestämmelse om mervärdesskattens generella tillämpning	Prop. 1993/94:99, s. 148-149	Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
		2				
		3				
	1a			Regleringsteknisk anpassning		
	2	1		Fördelningspolitiska skäl	1989/90:111, s. 89	Syftet går att härleda till prop. 1968:100
		2				
	3	1	(1-12)	Varierande motivering, anpassning till EU-rätten och neutralitetshänsyn	Prop. 1993/94:99, s. 108-112, prop. 2013/2014:1, s. 477, RÅ 2007 ref. 33, prop. 1999/2000:82, s. 123 och avsnitt 7.6	Varierande och emellanåt oklara syften, dels EU-anpassning, dels syften som härrör från prop. 1968:100
		2		Undanröja bristande neutralitet i beskattningen mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna lokaler och sådana som bedriver verksamhet i hyrda lokaler. Upplåtelseerna av plats på mast omfattas av obligatorisk skattskyldighet enligt 3:3 ML av förenklingsskäl (se prop. 2013/2014:1, s. 477). Förändringarna genom prop. 2013/2014:1 löser inte de problem som uppstår vid en begränsning av vilken typ av verksamhet som möjliggör frivillig skattskyldighet. Skälet för detta är att undvika kostnadsökningar för verksamheten har ideellt inslag eller då småföretagare bedriver undantagen verksamhet (prop. 1999/2000:82, s. 67)	Prop. 2013/2014:1, prop. 1999/2000:82	
		3	(1-3)			
		4				

	4	1		Dels allmänpolitiska målsättningar, dels EU-anpassningar och beaktande av neutralitetshänsyn	Prop. 1993/94:225, s. 20, prop. 1997/98:109, s. 135-140, prop. 2014/15:1	
		2				
		3				
		4				
		5		Dels allmänpolitiska målsättningar, dels EU-anpassningar och beaktande av neutralitetshänsyn	Prop. 1989/90:111, s. 106-109	
	5	1				
		2				
		3				
	6					Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
	7			Dels allmänpolitiska målsättningar, dels EU-anpassningar och beaktande av neutralitetshänsyn	Prop. 1989/90:111 s. 108–109 och 190–192	
	8	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 1989/90:111, s. 110, prop. 1996/97:10, s. 19-28	
		2				
		3				
	9	1		EU-anpassning och tekniska svårigheter och kontrollproblem, risk för internationell skattekonkurrens	Prop. 1989/90:111, s. 104, prop. 2002/03:5, s. 32	
		2				
		3	(1-2)			
	10			EU-anpassning och tekniska svårigheter och kontrollproblem, risk för internationell skattekonkurrens	Prop. 2002/03:5 s. 30 m.fl.	
	10a	1		EU-anpassning, risk för momsbedrägerier och likheter med finansiella tjänster	Prop. 2001/02:94 m.fl.	
		2		EU-anpassning, risk för momsbedrägerier och likheter med finansiella tjänster	Prop. 1998/99:69, s. 16 f	
	10b	1	(1-2)	EU-anpassning, risk för momsbedrägerier och likheter med finansiella tjänster	Prop. 1998/99:69	
	10c			EU-anpassning, risk för momsbedrägerier och likheter med finansiella tjänster	Prop. 1998/99:69	
	11	1	(1-6)	Kulturpolitiska skäl, EU-anpassning	Prop. 1989/90:111, s.101, prop. 1996/97:10, s. 28-43, prop. 1995/96:191, s 7.	
	11a	1		EU-anpassning och kopplat till undantaget för ideell verksamhet	Prop. 1996/97:10, s. 43-47, prop. 1992/93:190, s. 17-18	
		2				
	13			EU-anpassning	Prop. 1996/97:10, s. 48-49	Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
	14	1			Prop. 2002/03:5, s. 36-39	Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
		2				
		3				
	16			Teknisk anpassning		
	17			Teknisk anpassning		
	18					Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100
	19	1	(1-2)	Ekonomisk betydelse och koppling till ideella föreningar, förenkling, undvika konkurrenssnedvridningar	Prop. 2002/03:5, s. 32-42, s. 102 f	
		2				
	20					Inget klart uttryckt syfte, grundläggande teorier kan härledas från prop. 1968:100 och ryms inom EU-anpassning

	21	1	(1-6)	Allmänpolitiska och fördelningspolitiska skäl, minska kostnadsbelastning av livräddningsfartyg och minska konkurrenssnedvridningar	Prop. 1993/94:99, s. 156 , 1992/93:190, s. 16, prop. 1994/95:57, s. 102, prop. 1995/96:58, s. 46-47, prop. 2013/2014:27, s. 32-34.	Till del bristande EU-anpassning som motiverats med att reglerna på EU-nivå är svårtolkade och kan leda till kontroll- och tillämpningsproblem
		2				
		3				
		4				
	21a					
	22					
	23	1	(1-7)	EU-anpassning och skattetekniska skäl	Prop. 2007/08:25, s. 146-147 och 251, m.fl.	Till del kan ändamål härröra från prop. 1989/90:111
	23a	1		EU-anpassning, undvika kumulativa effekter	Prop. 1997/98:148, s. 64	
		2				
	24	1	(1-2)	EU-anpassning och motverka likviditetsförluster	1989/90:111, s. 117, prop. 1993/94:99 s. 159	
		2				
		3				
	25			EU-anpassning och motverka likviditetsförluster	Prop. 1993/94:99 s. 161	
	26a	1	(1-2)	Svenska företags konkurrenskraft och enkel tillämpning av regelverket	Prop. 1995/96:232, s. 43	
		2				
	26b	1		Svenska företags konkurrenskraft och enkel tillämpning av regelverket	Prop. 1995/96:232, s. 44	
		2				
		3				
		4				
		5				
	26c			Regleringsteknisk anpassning	Prop. 1995/96:232, s. 44	
	29	1		Neutralitetshänsyn och tillämpningsproblem	Prop. 1990/91:37, s. 14	
		2				
	30	1		Delvis motverka skatteundandragande	Prop. 2010/11:14	
		2	(1-2)			
		3		EU-anpassning av ML där de EU-rättsliga skälen anges vara dels förtydligande av innebörden i bestämmelsen, dels en utvidning av dess tillämpningsområde. Neutralitetsskäl anges vidare vara skäl för utvidgningen.	Prop. 2010/11:28, s. 32-33	
		4		Regleringsteknisk anpassning	Prop. 2010/11:14	
		5	(1-3)	EU-anpassning	Prop. 2010/11:28, avsnitt 6.2.2	
	30a	1	(1-4)	EU-anpassning	Prop. 2010/11:28	
		2		EU-anpassning avseende EU-insitutioner, 2001/02, följdändring kopplad till 2a:7 ML avseende EU-anpassning.	Prop. 2010/11:28, s. 37-38 samt 2001/02:28, avsnitt 6.7.2.1 och s. 64	
		3	(1-2)		Prop. 1995/96:232, s. 45 och avsnitt 11	
		4		EU-anpassning	Prop. 2011/12:28	
		5		EU-anpassning	Prop. 2011/12:28	
		6		EU-anpassning	Prop. 2011/12:28	
	30b	1	(1-4)			
	30d	1				
		2		EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, avsnitt 8	
	30e					
	30f			EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, avsnitt 8	

	30g			EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, avsnitt 8	
	31	1		EU-anpassning	Prop. 2004/05:15, avsnitt 6	
		2				
	31a			EU-anpassning	Prop. 2004/05:15, avsnitt 6 och prop. 2011/2012:28, s. 55	
	32			Undvika dubbelbeskattning	Prop. 1995/96:58, s. 49 samt avsnitt 7.3	
4	1	1		Syftet med regelförändringarna är att EU-anpassa ML för att tydliggöra och underlätta tillämpningen.	Prop. 2012/13:124, s. 70, se även SOU 2002:74	
		2		EU anpassning i syfte att förenkla tolkning och tillämpning	Prop. 2012/13:124, s. 71, se även SOU 2002:74	
	6	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 2012/13:124, prop. 1968:100, s. 32, 37 och 71	Oklart uttryckt syfte utöver referens till vikten av att undvika konkurrenssnedvridningar
	7	1		Korrigerig av konkurrenssnedvridningar	Prop. 1989/90:111, s. 210 och prop. 2007/08:25, s. 252 och avsnitt 12.3	
		2				
	8	1		Anpassning till inkomstbeskattningen samt praktiska fördelar	Prop. 1986/87:44, s. 7-11	EU-kommissionen och Sverige är i dialog om bristande EU-anpassning
		2				
5	1	1				Övergripande mål med omsättningslandsreglerna bygger på att harmonisera den svenska regleringen med EU:s reglering och nå ett beskattningsresultat i motsvarande land som EU-regleringen föreskriver, en fördelning av beskattningsrätten och nå ett rationellt beskattningsresultat.
		2				
		3				
	2	1	1			
			2	Följdändring pga EU-anpassning	Prop. 2001/02:28, s. 64 och avsnitt 6.8	
			3	EU-anpassning i syfte att import beskattas i importlandet	Prop. 1994/95:57, s. 177	
			4	Följdändring av EU-anpassning i syfte att undvika allvarigare konkurrensproblem pga Sveriges höga skattesats	Prop. 1994/95:57, allmän motivering samt s. 177	Syfte uttrycks även som att nå en beskattning i destinationslandet
		2		Följdändring av EU-anpassning i syfte att undvika allvarigare konkurrensproblem pga Sveriges höga skattesats		
		3		EU-anpassning	Prop. 1994/95:57, s. 178	
	2a	1	(1-2)	Syftet med reglerna anges genom en tillbakahänvisning till direktiv 2003/92/EG samt att Skatteverket har fått gehör för förslag på ändringar. EU-anpassning.	Prop. 2010/11:28, s. 52, prop. 2013/14:27 s. 34-38	
	2b	1		EU-anpassning och förenkling	Prop. 2009/10:15, s. 112	
		2				
		3				
		4				
		5				
	2c	1		EU-anpassning, effekten av mervärdesskattelagen motsvarar direktivets även om lydelsen inte är överensstämmande	Prop. 2004/2005:15, s. 32 f och 2010/11:28, s. 33	Syfte att nå beskattning där förbrukning sker och inte ge valmöjlighet genom etableringsort av ex. Vis. Moderföretag
		2				

		3	(1-2)			
		4				
	2d	1		EU-anpassning, effekten av mervärdesskattelagen motsvarar direktivets även om lydelsen inte är överensstämmande	Prop. 2010/11:28, s. 33	Syfte att nå beskattning där förbrukning sker och inte ge valmöjlighet genom etableringsort av ex. Vis. Moderföretag
		2				
		3				
		4	(1-2)			
	3					
	3a	1	(1-8)	Anpassning till cirkulationsdirektivet 92/12/EEG	Prop. 1998/99:86, s. 35 f och 45 f, s. 69 f, s. 98-99	
		2	(1-2)			
		3				
		4				
	4	1	(1-2)	Åsytter att materiellt klargöra när 5:5 ML respektive 5:6 ML är tillämpliga, implementering av art. 43 i momsdirektivet	Prop. 2009/10:15, s. 94	
	5	1		EU-anpassning, syfte att undvika dubbelbeskattning	Prop. 2009/10:15 allmän motivering	Syftet med reglerna är förenkling och modernisering, men är inte specifikt uttryckt för paragrafen
		2				
	6	1		EU-anpassning, syfte att undvika dubbelbeskattning	Prop. 2009/10:15 allmän motivering	Syftet med reglerna är förenkling och modernisering, men är inte specifikt uttryckt för paragrafen
		2				
	7	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 2009/10:15 allmän motivering	Syftet med reglerna är förenkling och modernisering, men är inte specifikt uttryckt för paragrafen
	8			EU-anpassning	Prop. 2009/10:15 allmän motivering	
	9	1		Undvikande av ickebeskattning då persontransporttjänster i form av fisketurer inte har beskattats trots anpassningar genom prop. 2009/10:15, s. 102. Undantag från skatteplikt genom särskild reglering i anslutningsfördraget som införts som omsättningslandsregel	Prop. 2009/10:15, s. 103, prop. 2010/11:28, s. 53	
		2				
		3				
	10	1		Se skäl för 9 §	Prop. 2009/10:15	
		2				
		3				
		4				
	11	1			Prop. 2009/10:15	Inget klart uttryckt syfte utan generellt syfte avseende omsättningslandsreglernas funktion för fördelning av beskattningsresultatet torde gälla även för dessa bestämmelser
		2	(1-7)			
	11a	1		EU-anpassning och tudelning av när tjänst säljs till beskattningsbar person eller inte för att huvudregeln i vissa fall ger ett mer rationellt beskattningsresultat	Prop. 2009/10:15, s. 106-107	
		2	(1-7)			
	12			EU-anpassning samt pga RÅ 2000 ref 5	Prop. 2002/03:5, s. 46 f och s. 106	

	13			EU-anpassning till direktiv och EUD:s dom i C-231/94	Prop. 2009/10:15, s. 109-110	
	14	1		EU-anpassning och förenkling	Prop. 2009/10:15, s. 112-114	
		2				
	15	1		EU-anpassning och justering av undvikande av avdragsförbud	Prop. 2009/10:15, s. 115-117	
		2	(1-2)			
	15a	1		EU-anpassning, undvikande av dubbelbeskattning	Prop. 2009/10:15, s. 128	
		2	(1-2)			
	15b	1	(1-3)	EU-anpassning fördelning av beskattningsrätten	Prop. 2009/10:15, s. 129	
	16	1	(1-2)	EU-anpassning, fördelning av beskattningsrätten och motverka konkurrenssnedvridning även reglerna om elektroniska tjänster avser EU-anpassning, avseende försäkringstjänster är en EU-anpassning, motverkande av skatteundandragande och skatteflykt avseende telekommunikationstjänster i prop. 1996/97:81. Förändring av beskattningsland för telekommunikationstjänster var ursprungligen för att öka skattekonkurrensen för företag etablerade i EU samt att förhindra skatteflykt ut ur EU (skydd av skattebasen)	Prop. 2013/14:224, s. 132-133	För hänvisningar till äldre ändamål, se hänvisningar under 5 kap. 17 § nedan
	17	1	(1-9)	Avseende natur, gas och el anges att punkt 8 och 9 har som syfte att förtydliga platsen för beskattning som ett led i en EU-anpassning, EU-anpassningar till direktiv och praxis från EUD	Prop. 1996/97:81, s. 12-19. Prop. 2002/03:77 mfl paragrafer, prop. 2010/11:28, s. 35, prop. 2002/03:77, s. 34, prop. 2002/03:5, s. 45 f, prop. 1996/97:81, s. 1, 12, 14-15, prop. 1996/97:81, s. 12, prop. 2009/10:15, s. 117-120, prop. 2013/14:224, s. 133-134	
	18	1	(1-2)	EU-anpassning fördelning av beskattningsrätten	Prop. 2009/10:15, s. 117-120	
	19	1	(1-5)	EU-anpassning, s. 54, ett korrekt genomförande av EU-bestämmelserna ska undvika både dubbelbeskattning och utebliven beskattning av de aktuella tjänsterna.	Prop. 2010/11:28, s. 53-54, prop. 2009/10:15, s. 120-121, prop. 2013/14:224	
6	1			Förenkling	Prop. 1968:100, s. 115 och 123	Ursprungliga syften återfinns i ur-proppen
	2			Förenkling	Prop. 1968:100, s. 115 och 123	
	3				Prop. 1993/94:99 s. 189	Inget klart uttryckt syfte
	4				Prop. 1989/90:111, s. 302, prop. 1968:100, s. 114	Inget klart uttryckt syfte, bakgrund återfinns i ur-proppen
	6			Förenkling och konkurrensskäl	Prop. 1989/90:111, s. 302	Otydligt syfte, delvis förenkling
	7			Följer av mervärdesskatteprincipen och att varje led ska beskattas	Prop. 1968:100, s. 116 och 123	
	8	1			Prop. 1968:100, s. 121-122	Motsvarande 7 §
		2				

6a	1	1		Internationell konkurrens, särskilt inom EU, utsatt företagsgrupp inom den finansiella sektorn där särskilda krav finns avseende bolagisering, minska kostnader inom sektorn, men samtidigt ta hänsyn till konkurrens-snedvridningar gentemot andra företag som inte ingår i gruppen. Referens till förhindrande av skatteundraganden	Prop. 1997/98:148 avsnitt 4.4 (avser hela kapitlet)	Jfr ur-proppen s. 115 då redovisningsskäl talar för men kontrollskäl talar emot en gemensam redovisning i koncern
		2				
	2	1	(1-3)			
		2				
		3				
	3					
	4	1				
		2	(1-2)			
	5	1				
		2				
		3				
	6	1				
		2				
	7	1				
		2				
7	1	1			SOU 2011:70, SOU 2006:90, 2005:57 m.fl.	
		2	(1-5)	Fördelningspolitiska ändamål, avseende restaurang- och cateringtjänster anges ändamålen vara förenkling och undvika konkurrenssnedvridning jämfört med försäljning av livsmedel. Avseende omfattning av exempelvis livsmedel, se prop. 2005/06:128, EU-anpassning (förordning).	Prop. 2011/12:1, s. 269-270, prop. 2005/06:128, s. 349	
		3	(1-11)	Som ovan, uttalat kulturpolitiska ändamål samt diskussion om snedvridning av konkurrensen och gränsdragningsproblem i prop. 2001/02:45, avseende tillträde till djurparker (se kommentar i word-dokument), demokratiska skäl, statsfinansiella skäl och förbättring av konkurrensneutraliteten avseende dagspress	Prop. 1995/96:45, s. 8-9, prop. 1995/96:191, s. 7-8, prop. 2000/01:23, prop. 2001/02:45, s. 26-27, prop. 2000/01:23, s. 13 f, prop. 1995/96:45, s. 9	
	2	1		I syfte att klargöra bestämmelsens innebörd och undanröja eventuella tolkningsproblem som dess nuvarande lydelse kan orsaka, samt anpassats till EU-bestämmelserna	Prop. 2002/03:5, s. 106-107	
		2				
		3				
	3	1	(1-4)	Ändring till självkostnadspris för att få en bättre överensstämmelse med direktivet	Prop. 2002/03:5, s. 52 f, se även prop. 1994/95:57	
	3a	1	(1-4)	EU-anpassning (materiella gränsdragningar), EU-anpassning i syfte att motverka undandragande av skatt	Prop. 2002/03:5, s. 55 f, s. 109, prop. 2007/08:25, s. 253-254 och avsnitt 8.3.1	
	3b	1	(1-5)	EU-anpassning som syftar till att motverka att närstående parter genomför under- eller överpristransaktioner för att öka avdrags- eller återbetalningsrätten hos säljaren.	Prop. 2007/08:25, s. 254-255 och avsnitt 8.3.2	
	3c	1		EU-anpassning av vilka bidrag som ska ingå i beskattningsunderlaget, särskilt anges som skäl för detta att undvika konkurrenssnedvridningar genom att uppnå en neutralitet i beskattningen	Prop. 2002/03:5, s. 64 f, prop. 2007/08:25, s. 256	
		2				

	3d	1		EU-anpassning av vilka som är att anse som förbundna med varandra	Prop. 2007/08:25, s. 256-258 och avsnitt 8.3.3	
		2				
	4					
	5	1	(1-3)	Anpassning till EU:s terminologi, inte avsedd att vara någon ändring i sak	Prop. 2007/08:25, s. 258	
		2				
		3				
	6	1	(1-3)	EU-anpassning	Prop. 1993/94:99, s. 199 f, prop. 2002/03:5, s. 70 f, s. 110	
		2				
		3				
		4				
		5				
	7	1		Handlingsregel	Jfr. Prop. 1993/94:99, s. 143-144 däri uttalas att problemen minskar genom en breddning av skattebasen.	Otydligt specificerat syfte
		2				
	7a	1	(1-2)	EU-anpassning, implementering av art. 91.2 i momsdirektivet	Prop. 2011/12:94, s. 89-90	
		2				
	7b	1		EU-anpassning, implementering av art. 91.2 i momsdirektivet		
		2				
	8	1		EU-anpassning	Prop. 1994/95:57, s. 187, prop. 2013/14:16	
		2		EU-anpassning	Prop. 2003/04:41, s. 38	
		3				
	9	1		EU-anpassning för att undvika dubbelbeskattning	Prop. 2002/03:5, s. 76 f, s. 110-111	
		2				
		3				
	11			EU-anpassning	Prop. 1994/95:57, s. 187	
8	1	1		Undvika kumulativa effekter och övervältra skattebördan	Prop. 1994/95:57, s. 125	Ursprungligt syfte med avdragsrätten i ur-proppen s. 140
		2		Hänvisning till 9 kap ML är i upplysande syfte	Prop. 1999/2000:82, s. 124	
	1a	1-3		EU-anpassning	Prop. 2002/03:77, s. 62, prop. 2013/14:224, s. 135-136	
	2	1		Delvis EU-anpassning samt grundsyfte om att enbart beskatta mervärdet	Prop. 1994/95:57, s. 126	Jfr prop. 1968:100 s. 36 f.
		2				
		3		Oklara ändamål, anpassningar av teknisk natur för att åstadkomma en omfattning av skatteplikt, avdrag och jämkning som följer samma omfattning	Prop. 1999/2000:82, s. 124 och avsnitt 7.2.2	
		4	(1-3)	Oklara ändamål, anpassningar av teknisk natur för att åstadkomma en omfattning av skatteplikt, avdrag och jämkning som följer samma omfattning	Prop. 1999/2000:82, s. 124-125 och avsnitt 7.2.3	
	3	1		Grundläggande syfte återfinns i ur-proppen avseende beskattning av mervärdet	Prop. 1968:100 s. 36 f	
		2				

	4	1	(1-6)	Följdändring av ändringarna i ML 2:7, undvika kumulativa effekter	Prop. 2007/08:25, s. 258-259 och avsnitt 6.2.4, prop. 1999/2000, s. 125 och avsnitt 7.2.2, 1994/95:57, s. 127-128	
		2				
	4a	1	(1-2)	Delvis EU-anpassning, delvis bra diskussion om vägning av olika ändamål mot varandra	Prop. 2010/11:28, s. 47-49, 67-68.	Notera s. 27 i angiven prop. där ändringar görs för att garantera ett rättvist avdragssystem
		2				
		3	(1-2)			
	4b			Värdefullt med en sådan regel samt ligger inom medlemsstaternas kompetens	Prop. 2010/11:28, s. 49-50, 68	
	4c	1		Genomför artikel 168 a.1	Prop. 2010/2011:28, s. 68	
		2				
	5			Kopplad till 8:20	Prop. 1999/2000:82, s. 125	
	6	1		Redovisning i annan valuta med hänvisning till 11:11, upprätthållande av reciprocitetsprincipen	Prop. 2003/04:76, 2003/04:26, s. 113-114	
		2				
		3				
	7					Ej direkt uttalat syfte, förklaring av materiell omfattning
	8					
	9	1	(1-4)	Följer av att enbart beskatta det som anses utgöra konsumtion och inte medge avdrag för privata levnadskostnader	Prop. 1968:100 s. 138f, prop. 1994/95:57, s. 130	
		2				
	10	1				
		2				
	11					
	13	1		Indirekt motiverat med fokus på ett materiellt resultat som motsvarar skattepliktens omfattning	Prop. 1968:100 s. 137f, prop. 1994/95:57, avsnitt 8.3	
		2				
	14	1	(1-2)	Delvis EU-anpassning	Prop. 1994/95:57, avsnitt 8.3	Oklart uttryckt syfte, följer av det generella syftet med avdragsrätten och gränsdragningen mot privata levnadskostnader
		2				
	15	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 1994/95:57, avsnitt 8.3, prop. 2013/14:27, s. 27-28	
	16	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 2013/14:27, s. 27-28	
		2				
	17	1		EU-anpassning utifrån mål C-90/02 och ändrade faktureringsregler	Prop. 2007/08:25, s. 259 och avsnitt 22.2, prop. 2003/04:26, s. 114-115	
		2				
	19	1		Styrka avdragsrätt	Prop. 1999/2000:82, s. 125	
		2				
		3				
		4	(1-4)			
	20			Dokumentationskrav, redovisning	Prop. 1999/2000:82, s. 125	
8a	1	1		Syftet är att undvika kumulativa effekter utan att riskera hyreshöjningar om full skatteplikt infördes	Prop. 2013/2014:1 och prop. 1999/2000:82, s. 126 f och avsnitt 7.3 avser hela kapitlet	
		2				

	2	1	(1-4)	Skäl är att nå en större grad av reciprocitet samt följdändring till ändringarna i ML 2:7	Prop. 2007/08:25, s. 259-260 och avsnitt 6.2.4, prop. 1999/2000:82, s. 126-127	
		2				
		3				
	3			Följdändring till ändringarna i ML 2:7	Prop. 2007/08:25, s. 259-260 och avsnitt 6.2.4	
	4	1	(1-6)	EU-anpassning	Prop. 1999/2000:82, s. 90, 129-130, prop. 1994/95:57, s. 188 f	
		2				
	5	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 1999/2000:82, s. 90 f	
	6	1		Följdändring till ändringarna i ML 2:7	Prop. 2007/08:25, s. 259-260 och avsnitt 6.2.4	
		2	(1-3)			
		3				
		4				
	7	1		Klargörande syfte	Prop. 1999/2000:82, avsnitt 7.3.4, prop. 1994/95:57, s. 189	
		2				
		3				
		4				
	8	1	(1-3)		Prop. 1999/2000:82, avsnitt 7.3.4, prop. 1994/95:57, s. 189	Oklart syfte
		2				
	9			Delvis förhindra missbruk	Prop. 1999/2000:82, avsnitt 7.3.4, prop. 1994/95:57, s. 189	
	10			EU-anpassning	Prop. 1999/2000:82, avsnitt 7.3.4, prop. 2010/11:28, s. 50-51	
	11	1		Praktiska skäl	Prop. 1999/2000:82, avsnitt 7.3.4, prop. 1994/95:57, s. 191	
		2				
	12	1			Prop. 1999/2000:82, s. 136-137, prop. 2009/10:15, s. 201	Oklart syfte
		2				
		3	(1-2)			
	13	1			Prop. 1999/2000:82, avsnitt 7.3.7	Oklart syfte
		2				
		3				
	14				Prop. 1999/2000:82, s. 138	Oklart syfte
	15	1		EU-anpassning till faktureringsdirektivet	Prop. 2003/04:26, s. 115	
		2				
	16			EU-anpassning till faktureringsdirektivet	Prop. 2003/04:26, s. 115	
	17	1	(1-8)	EU-anpassning till faktureringsdirektivet	Prop. 2003/04:26, s. 115f	
		2				
9	1	1		Förtydligande avseende vem som ska ansöka, förändring avseende omfattning av konkursbon och mervärdesskattegrupper som en följd utav RÅ 1998 ref 31, förenkling och kontroll som balanseras mot neutralitetsdiskussioner	Prop. 1999/2000:82, 7.1.2, prop. 2000/01:23, s. 23, prop. 1999/2000:82, s. 138, prop. 2013/14:1, avsnitt 6.32	
		2				
		3				

	2	1		Avsnitt 7.1.2 i prop. 1999/2000:82 avseende hänvisning till när byggnad anses vara under uppförande med hänvisning till Rompelman (268/83)		
		2				
		3				
	3	1				
		2				
	4	1				
		2				
	5	1				
		2				
	6	1	(1-2)	Generell utträdesmöjlighet anses ge en ökad risk för missbruk och leda till fler jämkningssituationer vilket leder till ökade administrativa kostnader för SKV och för företagen. (prop. 2013/2014:1, s. 471)	SOU 1999:47, s. 112, prop. 1999/2000:82, s. 82 och prop. 2013/2014:1, s. 471, prop. 1999/2000:82, s. 142	
		2				
		3				
	7	1			Prop. 1999/2000:82, 7.1.2, prop. 2000/01:23, s. 23, prop. 1999/2000:82, s. 138, prop 2013/14:1, avsnitt 6.32	Se generella skäl för hela kapitlet
		2				
	8	1				
		2	(1-2)	Förenklad administration för företagen vid förändring av retroaktivt avdrag	Prop. 2013/2014:1, s. 478	
		3				
		4				
	9				Prop. 1999/2000:82, s. 144	
	10	1	(1-2)		Prop. 1999/2000:82, s. 144 f	
	11	1		Följdändringar pga sänkt mervärdesskattesats på böcker mm.	Prop. 2001/02:45, prop. 1999/2000:82, s. 145	
		2				
	12	1			Prop. 1999/2000:82, 7.1.2, prop. 2000/01:23, s. 23, prop. 1999/2000:82, s. 138, prop 2013/14:1, avsnitt 6.32	Se generella skäl för kapitlet
		2				
	13					
9a	1	1	(1-5)	I huvudsak EU-anpassningar	Prop. 1994/95:202, s. 42-44., prop. 2007/08:25, s. 260, och avsnitt 16.3, prop. 1994/95:202, s. 77	
		2				
	2	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 77	
		2				
	3				Prop. 1994/95:202, s. 77	Oklart syfte
	4	1	(1-4)	EU-anpassning och korrigering av "missförhållande" avseende innebörden av "ädla metaller"	Prop. 2002/03:5, s.79-80	
	5	1	(1-3)	EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 78-79	
	6	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 79	
	7			EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 79	
	8	1		EU-anpassning	1995/96:58, prop. 1994/95:202, s. 79	
		2				
	9	1		EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 79-80	
		2				

		3				
	10			EU-anpassning	Prop. 1994/95:202 avsnitt 4.7	
	11	1		EU-anpassning	Prop. 1994/95:202 avsnitt 4.7	
		2				
		3				
	12			EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 80	
	13	1		EU-anpassning	Prop. 1994/95:202 avsnitt 4.8	
		2	(1-2)			
	14	1	(1-2)		Prop. 1994/95:202 avsnitt 4.8	
	15			EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 80	
	16			EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 80	
	17			EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 80	
	18	1		EU-anpassning	1995/96:58, prop. 1994/95:202, s. 80	
		2				
	19			EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 80	
9b	1	1		EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 64-66, 81-83.	
		2				
	2	1		EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 80	
		2				
		3				
	3					
	4	1		EU-anpassning	Prop. 1994/95:202, s. 84-86	
		2				
	5	1		EU-anpassning	Prop. 1994/95:202 avsnitt 5.4	
		2				
	6					
9c	1	1	(1-4)	EU-anpassning	Prop. 1995/96:58, avsnitt 4.3	Förenklingskäl anges indirekt
		2				
		3		EU-anpassning	Prop. 2013/14:27, s. 38-39	
	2			EU-anpassning	Prop. 1995/96:58, avsnitt 4.3	
	3	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 1995/96:58, avsnitt 4.3	
	4	1		EU-anpassning	Prop. 1995/96:58, avsnitt 4.3	
		2				
	5			EU-anpassning	Prop. 1995/96:58, avsnitt 4.3	
	6	1	(1-2)	EU-anpassning	Prop. 1995/96:58, avsnitt 4.2	
	7	1		EU-anpassning	Prop. 1995/96:58, avsnitt 4.3	
		2				
	8	1		EU-anpassning	Prop. 1995/96:58, avsnitt 4.3	
		2				
	9	1	(1-23)	EU-anpassning	Prop. 1995/96:58, avsnitt 4.3	
10	1	1	(1-3)	EU-anpassning	Prop. 2002/03:5, s. 80 f	Grundsyfte var bl.a. Ökad neutralitet mellan svenska och utländska företag (prop. 1990/91:72, s. 6)
		2		EU-anpassning genom utvidgning av rätten till återbetalning som en följd av justeringarna av utländsk beskattningsbar person i samma prop.	Prop. 2001/02:28, s. 64	
	2	1		EU-anpassning enligt ovan som i grunden bygger på direktiv 2000/65/EG)	Prop. 2001/02:28, s. 65	
		2				

		3				
	3			EU-anpassning	Prop. 1994/95:57, avsnitt 9.2	
	4a	1		Återbetalningsrätten är en spegel av avdragsrätten, förtydligande och EU-anpassning	Prop. 2009/10:15, s. 152, prop. 2002/03:77, s. 63, prop. 2013/14:224, s. 136	
		2				
		3				
	5	1		EU-anpassning	Prop. 1994/95:57, avsnitt 9.3	
		2				
	6	1	(1-9)	EU-anpassning pga direktivförändringar på EU-nivå.	Prop. 2010/11:28, s. 39-40, 69, samt 1995/96:232, s. 45	
		2				
		3				
	7	1	(1-10)	EU-anpassning	Prop. 1995/96:232 avsnitt 6.1	
		2				
	8	1		Ändringen avser att förtydliga rätten till återbetalning	Prop. 2007/08:25, s. 261 och avsnitt 18.3	
		2				
	9				Prop. 2012/13:124, s. 87	
	11	1		Utvidgning och EU-anpassning	Prop. 2002/03:5, s. 113-114, prop. 2007/08:25, s. 261 och avsnitt 17.3, prop. 1994/95:58 s. 193 och avsnitt 9.3	
		2	(1-3)			
		3	(1-3)			
	11a	1		Förhindra otillbörliga skattevinster	Prop. 1994/95:58, s. 194	
		2				
	11b			EU-anpassning	Prop. 1994/95:58, s. 194	
	11c	1	(1-3)			
	11d			EU-anpassning	Prop. 1998/99:69 avsnitt 6.4	
	11e			Syftet med bestämmelsen är att motverka en förlust av avdragsrätt för ingående moms pga omvänd skattskyldighet för handel med utsläppsrätter.	Prop. 2010/11:16 och prop. 2005/06:130	Motsvarande gäller även för omvänd moms inom byggsektorn med liknande argumentation även om övervältringsfaktorn är lika uttalad i den propen (2005/06:130)
	11f					
	12			EU-anpassning, utvidgning	Prop. 2007/08:25, s. 176	
	13			Förtydligande	Prop. 2009/10:15, s. 152	
	13a			EU-anpassning	Prop. 2009/10:15, s. 152	
	13b	1	(1-3)	EU-anpassning	Prop. 2009/10:15, s. 153-154	
	14			Förtydligande	Prop. 2002/03:5, s. 154	
	15			Förtydligande	Prop. 2002/03:5, s. 154	

Bilaga 2 Sammanställning av referat- och notmål från HFD

Förteckning över genomgångna mål avseende 1-10 kap. ML tom 1 januari 2015

Kap.	§	Ref-/notnummer	Målnummer	Datum	Beskrivning	Förhandsbesked
4	1	HFD 2014 not. 82	3855-14	2014-12-17	Fråga om beskattningsbar person och ideell förenings omsättning	X
7	1	HFD 2014 not. 71	8453-13	2014-11-21	Mål om reducerad skattesats för simundervisning för barn. Det huvudsakliga syftet med undervisningen är att de ska lära sig simma, därav utgör tjänsten idrottslig verksamhet	X
3	9	HFD 2014 ref. 73	1962-14	2014-10-29	Ett bolags omsättning av betalningstjänster är undantaget från skatteplikt, och dotterbolags förmedling av avtal om betalningstjänster omfattas även av undantaget	X
7	3a	HFD 2014 ref. 40	5845-13 5846-13	2014-06-18	Bevisfrågor vid tillämpningen av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen om omvärdering av beskattningsunderlag vid omsättning av koncerninterna tjänster	
3	23a	HFD 2014 ref. 20	7581-13	2014-04-09	Fråga om det kan befaras leda till konkurrensnedvridning att medge skattefrihet för tjänster som tillhandahålls inom en fristående grupp	X
8	13	HFD 2014 ref. 18	6980-12	2014-03-20	Fråga om avdragsrätt vid blandad verksamhet och uppdelning enligt skälig grund, undanröjt förhandsbesked	X
8	2 6	HFD 2014 ref. 14	3291-13 3499-13	2014-02-26	Fråga om efterbeskattning då ingående skatt följdändrats av Skatteverket då utgående moms sänkts för annan skattskyldig (tryckerimomsmål)	
2	1	HFD 2014 ref. 18	5335-13	2014-02-24	Fråga om överföring av vindkraftverk utgör omsättning i form av varuöverlåtelse	X
3	25	HFD 2014 ref. 1	7525-10	2014-01-14	En avyttring av aktierna i ett dotterbolag har vid mervärdesbeskattningen inte ansetts utgöra en verksamhetsöverlåtelse	
3	13	HFD 2013 not. 73	730-13	2013-11-21	Undantag för periodiska medlemsblad omfattar inte en digitaliserad tidning samt nyhetsbrev då nyhetsbrevet är underordnat webbtidningen och kan inte ses som underordnat tillhandahållandet av den tryckta medlemstidningen. Webbtidningen kan inte ses som en underordnad del till den tryckta medlemstidningen.	X
3	2	HFD 2013 not. 69	2386-13	2013-11-12	Undanröjning av förhandsbesked avseende lokaluthyrning då ansökan var otydligt utformad	X
3	2	HFD 2013 not. 65	2657-13	2013-10-09	Avtal om s.k. Parkeringsfriköp är momspliktig upplåtelse av parkeringsplatser	X
2	8	HFD 2013 not. 64	7336-12	2013-10-04	Uttagsbeskattning av fastighetstjänster	X
3	5	HFD 2013 ref. 67	4461-10	2013-09-24	Kosmetiska operationer omfattas inte av undantaget för sjukvård och avdrag för ingående moms kan enbart beviljas för verksamhet hänförlig till den skattepliktiga delen. Rätt till återbetalning av ingående moms härutöver kan inte beviljas.	
8	3					
8	13					
4	8	HFD 2013 ref. 56	2987-13, 2988-13	2013-09-16	Second-hand försäljning i loppmarknadsform anses utgöra hävdvunnen finansieringskälla och undantaget i 4:8 ML är därmed tillämpligt.	X
7	1	HFD 2013 ref. 65	3946-13	2013-09-10	Reparation och underhåll av badmintonracketar har inte ett omedelbart samband med utövandet av idrottslig verksamhet.	X
3	9	HFD 2013 ref. 32	3476-12	2013-05-24	Tjänster avseende analys och värdering m.m. Som tillhandahållits vid förmedling av aktier har ansetts underordnade förmedlingstjänsten.	X
2	1	HFD 2013 not. 27	5833-12	2013-05-16	Gap fee anses utgöra ersättning för tillhandahållande av kapitalförvaltningstjänster	X
8	4	HFD 2013 ref. 25 I	1828-12	2013-05-10	Slussningsregeln måste utvidgas till att omfatta koncernföretag i andra EU-länder	
8	4	HFD 2013 ref. 25 II	4544-4546-11	2013-05-10	Slussningsregeln måste utvidgas till att omfatta koncernföretag i andra EU-länder	
3	1	HFD 2013 not. 21	2519-12	2013-04-29	Samarbete i enkelt bolag ansågs inte föreligga, utan var en marknadsföringstjänst mot ersättning	X
3	11	HFD 2013 not. 16	5369-12	2013-03-27	Gruvturer omfattas inte av begreppet museiverksamhet och undantag för skatteplikt medges ej.	X

8	2	HFD 2013 ref. 12	5686-11, 5687-11	2013-03-15	Fråga om köparens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt när säljaren gjort sig skyldig till mervärdesskattebedrägeri.	
8	6					
2	1	HFD 2012 ref. 73	2414-12	2012-12-21	Tillhandahållande av papperskopior av fotografiska bilder har ansetts utgöra leverans av varor.	X
5	2					
5	6					
7	1	HFD 2012 ref. 71	2170-12	2012-12-14	Simundervisning för barn mellan tre månader och fyra år omfattas inte av den reducerade skattesatsen för idrottslig verksamhet	X
1	3	HFD 2012 ref. 68	1232-12	2012-11-23	Fråga om tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid försäljning av presentkort för annat företags räkning	X
3	2	HFD 2012 ref. 53	4310-11	2012-10-09	Uthyrning av kontorsmoduler som sätts samman till tillfälliga verksamhetslokaler är inte att anse som undantagen uthyrning av fastighet.	X
3	4	HFD 2012 ref. 52	5018-11	2012-09-13	Undantaget för social omsorg är inte tillämpligt på barntillsyn i hemmet	X
1	2	HFD 2012 ref. 56 II	1390-1395-11	2012-09-05	Fråga om den mervärdesskatterättsliga behandlingen av förvärv av fordringar.	
3	9	HFD 2012 ref. 56 I	6291-6293-10	2012-09-05	Fråga om den mervärdesskatterättsliga behandlingen av förvärv av fordringar. Även fråga om beräkning av beskattningsunderlaget vid rättelse i efterhand.	
3	13	HFD 2012 not. 45	4253-11	2012-08-27	Framställningsuppdrag är inte undantaget från skatteplikt	
1	2	HFD 2012 ref. 43	1637-11	2012-06-19	Ett uppdrag som innebär att skriva ut, kuvertera, sortera och distribuera uppdragsgivarens kundkorrespondens har ansetts utgöra ett enda tillhandahållande av en transporttjänst.	X
5	5					
7	7	HFD 2012 ref. 30	7710-11	2012-06-18	Överlåtelse av en tidskrift tillsammans med en CD-skiva, med en viss artist som gemensamt tema, har ansetts som omsättning av två separata varor.	X
7	1	HFD 2012 not. 26	7784-11	2012-05-22	Standardskattesatsen har tillämpats för tjänster som avser omhändertagande och omvårdnad av hundar	X
3	8	HFD 2012 ref. 5	4484-11	2012-01-30	Fråga om tillhandahållande av lärarvikarier omfattas av undantaget för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § mervärdesskattelagen.	X
3	10	HFD 2011 not. 97	893-11	2011-12-01	Tillhandahållande av försäkringstjänst som tillval vid försäljning av vara	X
3	9	HFD 2011 not. 96	759-11, 761-11	2011-11-22	Undanröjning av förhandsbesked avseende 3:9-tjänster	X
5	5	HFD 2011 ref. 87	7138-10	2011-10-28	Tjänster avseende brevbefordran från Sverige till ett land utanför EU som utförs på uppdrag av en näringsidkare i Sverige ska anses omsatta här och undantas från skatteplikt såsom export.	X
5	9					
5	19					
3	9	HFD 2011 not. 84	1773-1775-09	2011-10-10	Garantigivningstjänster i samband med aktieemissioner är undantagna från skatteplikt	
7	1	HFD 2011 not. 80	4487-10	2011-09-20	Fråga om personbefordran eller resetjänst	X
9b	1					
3	3	HFD 2011 not. 75	2311-11	2011-09-09	Samfällighets parkeringsverksamhet	X
3	4	HFD 2011 not. 74	684-11	2011-09-09	Social omsorg	X
7	1	HFD 2011 not. 66	230-11	2011-06-20	Reducerad skattesats för böcker tillämpas på fotoböcker	X
1	13a	HFD 2011 ref. 28	2666-08	2011-05-30	Fråga om förvärvsbeskattning av en segelbåt som inköpts ny i ett annat EU-land och som sedan använts en viss tid innan den seglats till Sverige.	X
2a	2					
2a	3					
3	9	HFD 2011 ref. 21	3869-10	2011-04-27	En fastighet ska med anlitande av mäklare säljas i bolagsform. Mäklarens förmedling av aktierna i bolaget har undantagits från skatteplikt. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.	X
3	9	HFD 2011 ref. 38	1267-09	2011-04-06	Ett åtagande att i samband med en aktieemission förvärva aktier som inte tecknats har ansetts utgöra en från mervärdesskatteplikt undantagen omsättning.	
3	8	HFD 2011 not. 30	6239-10	2011-03-18	Undanröjning av förhandsbesked avseende fråga om utbildningstjänsters skatteplikt	X
3	4	HFD 2011 not. 11	5772-10	2011-02-09	Tillhandahålla tjänster avseende sjukvårdsrådgivning och sjukvårdsplanering åt personer som tecknat sjukvårdsförsäkring var inte undantagna från skatteplikt	X

3	23	RÅ 2010 not. 111	4788-10	2010-11-30	Bullionmynt	X
1	1	RÅ 2010 ref. 98	1812-09	2010-11-24	Fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i bidragsfinansierad forskningsverksamhet. (nekas)	
2	1					
8	3					
3	4	RÅ 2010 ref. 94	4066-10	2010-11-19	En psykoterapeuts tillhandahållande av tjänster avseende handledning i enskilda vårdärenden till personal vid ett HVB-hem omfattas av undantaget för social omsorg.	X
3	7					
7	1	RÅ 2010 not. 97	4068-10	2010-10-26	Ingen reducerad skattesats för tillträde till Idrottsgalan	X
3	9	RÅ 2010 not. 91	3063-10	2010-10-18	Skattskyldighet genom omvänd skattskyldighet förelåg inte för en utländsk investmentbanks omsättning	X
7	1	RÅ 2010 not. 87	590-10	2010-10-07	Tjänst avseende "modell för en dag" beskattas inte med reducerad skattesats	X
1	9	RÅ 2010 ref. 76	1335-10	2010-09-13	Restauranganställda erhåller personalmåltider mot ersättning som inte understiger produktionskostnaderna, men som är lägre än vad restaurangens kunder betalar. Beskattningsunderlaget ska bestämmas till belopp motsvarande den erlagda ersättningen.	X
7	3					
7	3a-3d					
8	3	RÅ 2010 ref. 56	743-07	2010-06-24	Ett moderbolag, som är skattskyldigt för omsättning av tjänster till dotterbolag, förvärvar konsulttjänster inför bolagets avyttring av aktier i ett dotterbolag och ett intressebolag som tidigare varit dotterbolag. Bolaget har inte medgetts avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana tjänster som har direkt och omedelbart samband med avyttringen.	X
3	9					
1	2	RÅ 2010 ref. 50	7151-09, 7153-09	2010-06-23	Reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn har ansetts tillämpliga på ett åtagande avseende leverans och installation av kök (I) och hiss (II).	X
8	9	RÅ 2010 ref. 43	7411-09	2010-05-28	Avdragsförbudet för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad har tillämpats vid uthyrning av bostäder till en statlig myndighet som avser att vidareuthyra bostäderna.	X
5	8	RÅ 2010 not. 41	7071-09	2010-05-06	Stuteritjänster omfattande bl.a. betäckning	X
3	11a	RÅ 2010 ref. 54	5035-09	2010-04-20	En ideell förening tillhandahåller tjänster i en verksamhet som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen. Föreningen begär att bli skattskyldig för tillhandahållandena och åberopar att bestämmelsen i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet om beskattningsbar person har direkt effekt. Vid prövningen mot direktivet har inte bara den bestämmelsen utan också bestämmelserna om undantag från skatteplikt beaktats.	X
4	8					
3	9	RÅ 2010 not. 25	5566-09	2010-03-15	Kreditförmedlingstjänster är inte undantagna från skatteplikt	X
3	9	RÅ 2010 ref. 27	2169-09	2010-03-15	Fråga om vissa tjänster som har anknytning till beviljandet av krediter ska anses utgöra från skatteplikt undantagna kreditförmedlingstjänster.	X
4	7	RÅ 2010 ref. 3	5461-09	2010-01-14	En kommuns gatuparkeringsverksamhet har, mot bakgrund av bedömd konkurrens med övrig parkeringsverksamhet, ansetts vara yrkesmässig.	X
3	4	RÅ 2009 ref. 95	5395-09	2009-11-23	Tillhandahållande av vissa tjänster med anknytning till personlig assistans omfattas av undantaget för social omsorg.	X
3	7					
7	2	RÅ 2009 not. 175	5396-09	2009-11-20	Registreringsavgift för lagerbolag	X
7	3					
7	3a					
7	1	RÅ 2009 not. 160	756-09	2009-10-28	Standardskattesatsen tillämpas för hemkörning av kund med dennes bil	X
7	1	RÅ 2009 not. 145	3941-09	2009-10-06	Fråga om entréavgift till anläggning utgör idrottsverksamhet	X
3	10	RÅ 2009 not. 140	2312-09	2009-09-24	Tjänst enligt förvaltningsavtal utgör inte undantagen försäkringstjänst	X
1	1	RÅ 2009 ref. 56	2609-09	2009-09-22	Fackförbunds administration för förbundets avdelningar har inte ansetts innebära skattepliktig omsättning av tjänster.	X
2	1					
3	2	RÅ 2009 not. 110	8177-08	2009-06-22	Bords- och sovplats med internetuppkoppling utgör inte tjänst som är anknuten till fastighet eller rumsuthyrning	X
3	3					
		RÅ 2009 not. 106	7202-08	2009-06-15	Återförvisning av förhandsbesked då tjänst utgör personbefordran	X

3	30f	RÅ 2009 ref. 40	4451-07, 4454-07, 622-07	2009-06-10	Fråga om förutsättningar förelåg för uttag av mervärdesskatt enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning vid försäljning av begagnade bilar (I-II).	
9a	1					
3	9	RÅ 2009 ref. 49	6792-08	2009-06-02	Ett bolag som bedriver verksamhet i form av portfölj-förvaltning av värdepapper för sina kunders räkning har ingått ett samarbetsavtal med en depåhållande bank. Enligt avtalet lägger bolaget order hos banken om köp och försäljning av värdepapper, varefter banken genomför transaktionen. Bolaget har ansetts tillhandahålla banken en från skatteplikt undantagen tjänst avseende förmedling av värdepapper.	X
3	10	RÅ 2009 not. 80	7203-08	2009-05-27	Förvärv av skaderegleringstjänst utgör inte försäkringstjänst	X
8	3	RÅ 2009 not. 76	7960-08	2009-05-20	Rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för förvärv av andelar i ett bolag	X
4	1	RÅ 2009 ref. 54	1966-06	2009-05-13	Stiftelse vars verksamhet endast delvis medför skattskyldighet har bedömts som näringsidkare vid förvärv av konsulttjänster från ett annat EG-land även när förvärvet görs enbart för den ej skattepliktiga verksamheten.	X
5	7					
3	9	RÅ 2009 not. 23	1932-08	2009-03-02	Depåtjänster utgör till del tjänster som är undantagna från skatteplikt	X
5	7					
8	3	RÅ 2009 ref. 6	4666-07	2009-02-10	Aktiebolag har medgetts rätt till avdrag för den mervärdesskatt som belöper på avgifter för vissa tjänster som tillhandahållits bolaget av Värdepapperscentralen.	
9	2	RÅ 2008 not. 176	2021-07	2008-12-16	Fråga om den som efter ansökan beviljats frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt under uppförandeskede har rätt till avdrag i efterhand för ingående skatt avseende kostnader som uppkommit innan den frivilliga skattskyldigheten inträdde eller om sådan skatt kan bli föremål för jämkning på grund av ändrad användning.	
2	5	RÅ 2008 ref. 72	2281-06	2008-11-10	Ett aktiebolag har anskaffat en båt och fått fullt avdrag för ingående mervärdesskatt. Fråga om en uttagsbeskattning av bolaget ska grundas på faktisk användning av båten för rörelsefrämjande ändamål eller redan på dispositionsrätten. Även fråga om placeringen av bevisbördan.	
7	3					
1	2	RÅ 2008 not. 152	5040-08	2008-10-31	Driftsättning av brandlarm är skattepliktig tjänst som inte omfattas av omvänd skattskyldighet	X
		RÅ 2008 not. 92	4257-07	2008-05-29	Förhandsbesked avseende tjänster enligt bolagsavtal undanröjs	X
3	4	RÅ 2008 not. 77	1830-05	2008-05-13	Färdtjänst utgör tillhandahållande av social omsorg och är undantagen från skatteplikt	X
8	3	RÅ 2008 not. 76	3530-07	2008-05-05	Avdragsrätt för förvärv hänförliga till personalmatsalar som drivs av underentreprenör förelåg inte	X
3	2	RÅ 2008 not. 48	4761-07	2008-03-10	Uthyrning av utrymme för säkra datatjänster var inte skattepliktig verksamhet	X
3	3					
3	10	RÅ 2008 not. 40	5635-06	2008-03-04	Fråga om försäkringsbolags förvärv av varor eller tjänster i samband med skadereglering omfattas av begreppet försäkringstjänst.	
		RÅ 2008 not. 21	1133-07	2008-01-30	Undanröjt förhandsbesked om omsättning av tjänst när bolag låter anställda använda bolagets bilar för privata ändamål	X
		RÅ 2008 not. 19	2168-07	2008-01-30	Skattepliktiga tjänster som omsätts från Norge till gruppregistrerade företag	X
2	1	RÅ 2008 not. 1	7337-06	2008-01-02	Tillskott av tillgångar utgör omsättning	X
3	4	RÅ 2007 ref. 88	2511-07, 273-07, 6957-06	2007-12-21	Undantaget från skatteplikt avseende sjukvårdstjänster har inte ansetts tillämpligt i fråga om utfärdande av läkarintyg för den som ansöker om taxiförarlegitimation eller tillstånd Till färdtjänst (I), läkares deltagande i avstämningsmöten hos Försäkringskassan (II) eller viss rådgivning via Internet (III).	X
3	5					
3	11	RÅ 2007 not. 187	1600-07	2007-11-29	Tillhandahållande av en enda sammansatt tjänst som inte är undantagen från skatteplikt	X
		RÅ 2007 not. 164	4224-03	2007-11-08	Nedläggning av kabel på sjöbotten är omsättning av vara och beskattas i Sverige till den del den läggs på svenskt territorium	X

3	10	RÅ 2007 not. 139	3771-05	2007-10-19	Återbetalning av mervärdesskatt vid skadereglering gäller inte för personbilar och motorcyklar	
8	9					
8	15					
10	11					
10	13					
3	10	RÅ 2007 not. 133	5214-06	2007-09-29	Undanröjning av förhandsbesked avseende tilläggstjänst i form av reseförsäkring med avbeställningsskydd var inte försäkringstjänst	X
1	1	RÅ 2007 ref. 57	1326-05, 1327-05, 1328-05	2007-09-21	En idrottsförening har bedömts som näringsidkare vid förvärv av spelarrättigheter från utlandet och därmed befunnits skyldig att betala mervärdesskatt för förvärven.	
1	2					
1	15					
4	8					
5	7					
7	6	RÅ 2007 ref. 24	7735-06	2007-06-28	Avbrottsersättning enligt ellagen har inte ansetts utgöra en prisnedsättning i mervärdesskattelagens mening.	X
7	2	RÅ 2007 not. 105	3463-06	2007-06-28	Frekvensavgifter skulle räknas in i beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av sändningstjänster	X
7	3					
		RÅ 2007 not. 85	4586-06	2007-06-08	Undanröjning av förhandsbesked avseende bestämmande av omsättningsland	X
3	11a	RÅ 2007 ref. 39	2728-06	2007-05-29	Skattesatsen sex procent har ansetts tillämplig på omsättning av tjänster varigenom anställda beretts tillfälle att utöva idrottslig verksamhet.	X
3	1	RÅ 2007 ref. 33	5213-06	2007-03-27	Tillhandahållandet av ett konferensarrangemang har ansetts i sin helhet utgöra skattepliktig omsättning som inte är att anse som fastighetsupplåtelse.	X
3	2					
3	3					
3	2	RÅ 2007 ref. 13	2730-06	2007-03-06	Upplåtelse av uppläggningsplats för båtar utgör mervärdesskattepliktig tjänst.	X
3	3					
1	2	RÅ 2007 ref. 6	6905-05	2007-02-19	Fråga om förvärvsbeskattning av tjänst som upphandlas av kommanditibolagsdelägare för användning i kommanditibolagets verksamhet.	X
2	1					
		RÅ 2007 not. 15	2334-06	2007-02-13	Förhandsbesked undanröjs avseende om ekonomisk förening är skattskyldig för uthyrning av idrottshall till ideell förening	X
7	1	RÅ 2006 not. 209	5842-06	2006-12-20	Sudokuböcker omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker	X
3	9	RÅ 2006 not. 188	324-06	2006-11-28	Förmedling av aktier var skattepliktig företagsöverlåtelse	X
5	7	RÅ 2006 not. 172	7517-05	2006-11-09	Undanröjning av förhandsbesked som avsåg att makeupptjänster vid modellarbete var reklamtjänster	X
		RÅ 2006 not. 149	82-04	2006-10-18	Skattskyldighet kan inte grundas enbart på direktivsbestämmelse	
8	13a	RÅ 2006 not. 106	3979-03	2006-06-26	Fråga om begränsning av avdragsrätten vid delvis bidragsfinansierad verksamhet	X
8	3	RÅ 2006 ref. 47	3890-03	2006-06-26	En i svensk lagstiftning föreskriven begränsning av avdragsrätten för ingående skatt på grund av erhållna bidrag skall, mot bakgrund av EG-rätten, inte tillämpas när den skattskyldige bedriver en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet.	X
8	13a					
1	1	RÅ 2006 ref. 31	2972-05	2006-06-20	Skattepliktig uthyrning av arbetskraft har ansetts föreligga när en anställd på heltid utfört fackligt arbete utanför arbetsplatsen och fackförbundet utbetalat ersättning härför till arbetsgivaren.	X
1	6					
2	1					
3	1					
3	4	RÅ 2006 not. 93	6132-05	2006-06-07	Tillhandahållande av behandlingstjänst till kriminalvården var undantagen social omsorg	X
3	7					
3	10	RÅ 2006 not. 90	1619-05	2006-06-05	Tillhandahållande av skattepliktig tjänst, ej försäkringstjänst	X
8	3	RÅ 2006 ref. 19	556-03, 705-04	2006-05-16	Aktiebolag, som omsätter mervärdesskattepliktiga varor och tjänster, har rätt till avdrag för mervärdesskatten på avgifter som erlagts för noteringen av bolagets aktier (I) och på förvärv av konsulttjänster avseende värdering av bolaget i samband med ett offentligt uppköpserbjudande (II).	

3	9	RÅ 2006 not. 77	2239-05	2006-05-03	Omplaceringar av PPM-konton är inte undantagen från skatteplikt	X
7	1	RÅ 2006 ref. 11	6075-04, 6076-04	2006-03-31	Bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 2 mervärdes- skattelagen om transport i skidliftar har ansetts innebära att mervärdesskatt skall tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget avseende de prestationer som normalt kan anses ingå vid tillhandahållande av liftkort.	
5	7	RÅ 2006 not. 60	1182-05	2006-03-22	Fakturaservice tjänst är en sammansatt tjänst som är tillhandahållen utomlands	X
3	2	RÅ 2006 not. 54	4256-05	2006-03-16	Bostadsrättsförening är skattepliktig för parkeringsuthyrning till besökande	X
3	3					
3	2	RÅ 2006 not. 53	4257-05	2006-03-16	Bostadsrättsförening är skattepliktig för parkeringsuthyrning till besökande	X
3	3					
5	7	RÅ 2006 not. 29	3529-05	2006-02-28	Norsk filial ingår inte i momsgrupp och tillhandahåller skattepliktig elektronisk tjänst	X
6a	2					
		RÅ 2006 not. 28	2124-05	2006-02-23	Undanröjning av förhandsbesked avseende kapitalförvaltningstjänster	X
3	19	RÅ 2006 not. 14	2547-05	2006-02-02	Undanröjning av förhandsbesked avseende kringtjänster vid tryckning av personaltidning	X
3	19	RÅ 2006 not. 13	4184-04	2006-02-02	Layouttjänst var undantagen från skatteplikt	X
3	19	RÅ 2006 not. 12	223-05	2006-02-02	Ett tryckeris kringtjänster har ansetts ingå i framställningen av periodiska medlemsblad och är undantagna från skatteplikt	X
3	10	RÅ 2005 ref. 80	2419-04	2005-12-27	Förutsättningarna för prövning av en ansökan om förhandsbesked angående mervärdesskatt när de faktiska omständigheterna är ofullständigt redovisade.	X
2	1	RÅ 2005 ref. 74	3784-05	2005-12-21	Den verksamhet som Trafikförsäkringsföreningen bedriver har ansetts inte utgöra tillhandahållande av tjänster (omsättning) till medlemmarna.	X
3	11	RÅ 2005 ref. 92	835-05	2005-12-07	Ett begravningsföretags vidareförsäljning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt verk har inte ansetts omfattad av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen.	X
2a	2	RÅ 2005 ref. 70	7922-03	2005-11-25	Mervärdesskattelagens bestämmelser om gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel har direktivkonformt tolkats så att de inte innefattar krav på viss minsta användningstid i Sverige.	X
2a	3					
2a	4					
2a	5					
1	13a					
7	1	RÅ 2005 ref. 82	8584-03	2005-11-23	Tjänst som avser en skådespelares medverkan vid en filminspelning har väsentligen ansetts utgöra upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.	X
5	7	RÅ 2005 ref. 71	2201-05	2005-11-21	Fråga om vissa överföringar av programkanaler är att hänföra till sådana televisionssändningar som avses i 5 kap. 7 § andra stycket mervärdesskattelagen.	X
3	10	RÅ 2005 not. 115	6333-04	2005-09-30	Tillhandahållande av fondportfölj var inte en försäkringstjänst som var undantagen från skatteplikt	X
2	5	RÅ 2005 not. 112	6151-02	2005-09-29	Förutsättningar för uttagsbeskattning förelåg inte	
6a	5	RÅ 2005 not. 106	2129-04	2005-09-07	Organisatoriskt samband för gruppregistrering har förelegat	
6a	6					
8	9	RÅ 2005 ref. 34	6293-04	2005-06-17	Avdragsrätt har medgivits för ingående mervärdesskatt hänförlig till fastighet som använts till och inrättats för korttidsboende i samband med personalutbildning.	X
3	3	RÅ 2005 not. 78	4129-04	2005-06-17	Uthyrning av bostadsmoduler till kommun var fastighetsuthyrning, men inte skattepliktig	X
3	2	RÅ 2005 not. 68	4209-04	2005-06-07	Uthyrning för användning av datortjänst utgör inte undantagen fastighetstjänst	X
3	9	RÅ 2005 not. 61	3903-04	2005-05-27	Tjänster har inte ansetts utgöra kreditförmedlingstjänster och är därmed inte undantagna från skatteplikt	X
8	15	RÅ 2005 ref. 23	974-02	2005-05-18	Begränsningarna i rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärv av personbilar har tillämpats även på en tävlingsbil, s.k. STCC-bil.	

3	11a	RÅ 2005 ref. 11	5085-04	2005-05-03	Ett bolags tillhandahållande av golflektioner till bl.a. en golfklubb har inte ansetts avse sådan tjänst inom idrottsområdet som medför att mervärdesskatt skall tas ut med reducerad skattesats.	X
7	1	RÅ 2005 ref. 6	1394-04	2005-05-02	Den reducerade mervärdesskattesatsen för böcker m.m. har ansetts tillämplig på beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av skolfotokataloger.	X
2	5	RÅ 2005 ref. 20	7577-03	2005-04-29	Ett bolag bedriver självservering med snabbmat. De anställda intar maten i ett rum som bolaget ställt till förfogande. Bolaget har i mervärdesskatt hänseende ansetts tillhandahålla tjänster i restaurangverksamhet. Eftersom tillhandahållandet skett mot vederlag har någon uttagsbeskattning inte kommit i fråga.	X
2	5	RÅ 2005 not. 51	4485-02	2005-04-29	Tillhandahållande har ansetts utgöra serveringstjänst som helhet, men uttagsbeskattning föreligger ej då tillhandahållandet sker mot underpris	X
2	1	RÅ 2005 ref. 19	7395-03	2005-02-17	Ett aktiebolag som i egenskap av komplementär i kommanditbolag förvaltat kommanditbolagets fastigheter har inte ansetts ha omsatt mervärdesskattepliktiga tjänster.	X
8	3	RÅ 2004 ref. 112	6964-02, 6965-02	2004-12-22	Ett IT-konsultbolag har vägrats avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv av datorutrustning som tillhandahållits anställda mot avstående av lön motsvarande bolagets anskaffningskostnad, då bolaget inte ansågs ha visat att utrustningen varit avsedd att användas i bolagets verksamhet.	
15	11					
18	1					
18	6					
3	9	RÅ 2004 ref. 100	6725-01, 6726-01	2004-11-29	Omsättning av s.k. market maker-tjänster har ansetts skattepliktig till mervärdesskatt.	
3	4	RÅ 2004 not. 175	3368-04	2004-10-08	Undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänster avseende social omsorg enligt 3 kap. 4 § första stycket ML är, under de i ärendet lämnade förutsättningarna, tillämpligt endast i de fall kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453), SoL, för sådana tjänster som föreningen tillhandahåller mottagarna.	X
3	7					
8	2	RÅ 2004 ref. 65	2202-02	2004-08-19	En säljares felaktiga debitering av svensk mervärdesskatt för varor som inte omsatts i Sverige ger, oavsett de närmare omständigheterna, inte köparen rätt till avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen.	
8	3					
9a	4	RÅ 2004 ref. 45	7097-01	2004-06-21	En häst, som köps från en privatperson (annan än uppfödaren) och som efter träning till ridhäst säljs vidare, är att betrakta som en sådan begagnad vara som avses i 9 a kap. 4 § mervärdesskattelagen.	X
2	8	RÅ 2004 ref. 36	847-01, 848-01, 849-01	2004-06-09	Fråga om tjänster som utförts av hos fastighetsägare anställd personal skall föranleda uttagsbeskattning avseende mervärdesskatt.	
8	3	RÅ 2004 not. 113	482-03	2004-06-07	Rätt till avdrag för konsultkostnader vid nyemission	
2	8	RÅ 2004 not. 94	8585-03	2004-05-24	Uttag av tjänst vid arbete på fastighet	X
8	3	RÅ 2004 ref. 60	7817-03	2004-05-19	Skattskyldig har medgivits avdrag för ingående skatt på förvärv av tjänster i samband med utgivning av konvertibla skuldebrev och nyemission av aktier.	X
6a	2	RÅ 2004 ref. 34	8678-03	2004-05-06	Ett fackförbund, som tillhandahåller ett helägt försäkringsbolag administrativa tjänster, har inte ansetts som sådan näringsidkare enligt 6 a kap. 2 § första stycket 2 mervärdesskattelagen vars huvudsakliga inriktning är att tillhandahålla bolaget tjänster.	X
3	11	RÅ 2004 not. 64	2247-03	2004-04-04	Reducerad skattesats för noveller, men inte för uppläsning av dessa via telefon	X
7	1					
3	30a	RÅ 2004 ref. 26	1758-01, 1759-01, 1760-01, 1761-01, 1762-01	2004-03-18	Omsättning av varor har inte ansetts undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första stycket mervärdesskattelagen eftersom det inte framkommit att varorna förts från Sverige till ett annat EG-land.	
7	1	RÅ 2004 ref. 7	946-03	2004-02-25	Tidning som i allt väsentligt innehåller annonser, varav merparten från privatpersoner, har ansetts huvudsakligen ägnad åt reklam, varför bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen om reducerad skattesats inte varit tillämplig.	X
8	3	RÅ 2004 not. 6	2979-02	2004-01-28	A AB är inte berättigat till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv avseende allmänna omkostnader som avser A AB:s deltagande i förvaltningen av kommanditbolaget.	X
8	13					

3	13	RÅ 2003 not. 215	5917-2002	2003-12-19	Publikation var inte periodiskt medlemsblad	X
1	3	RÅ 2003 ref. 102	470-02, 471-02	2003-12-19	Ersättning i utländsk valuta för försålda varor har till den del den motsvarar den allmänt vedertagna säljkursen för valutan ansetts ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Den ersättning som därutöver kan ha erhållits vid växlingen av valutan i bank har ansetts utgöra en sådan finansiell intäkt som inte skall inräknas i beskattningsunderlaget.	
7	3					
7	3a					
4	6	RÅ 2003 ref. 99	4959-02	2003-12-19	En kommun har inte ansetts skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift.	X
4	7					
8	9	RÅ 2003 ref. 100	4713-02, 7423-01	2003-12-18	Fråga om innebörden av begreppet stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (I och II).	
3	9	RÅ 2003 ref. 94	2809-00	2003-12-15	Ett bolag som bedriver värdepappersrörelse har i samband med nyemission i ett annat bolag åtagit sig att teckna sig för eller förmedla aktier som eventuellt inte blivit sålda vid emissionen. Den s.k. garantiprovision som bolaget därvid erhållit har inte ansetts utgöra en från skatteplikt till mervärdesskatt undantagen omsättning.	
7	7	RÅ 2003 ref. 90	1985-03	2003-12-10	Av begravningsentreprenör i samband med begravning tillhandahållna varor och tjänster har inte ansetts som omsättning av en enda tjänst utan som separata omsättningar av de olika varorna och tjänsterna.	X
3	9	RÅ 2003 not. 194	476-2002	2003-11-27	Dotterbolags inkassoverksamhet omfattas inte av undantagen från skatteplikt (angivna paragrafer)	X
3	23a					
3	9	RÅ 2003 ref. 72	6056-01	2003-11-18	Undantaget från mervärdesskatteplikt för värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet omfattar inte mottagande och vidarebefordran av order till fondkommissionärer mot ersättning (s.k. courtagedelning).	
3	9	RÅ 2003 not. 190	7697-2001	2003-11-18	Tjänster för vilka bolaget erhållit s.k. förmedlingsprovision från fondkommissionärsbolag utgör inte sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som är undantagen från skatteplikt	
8	3	RÅ 2003 not. 189	7900-1999	2003-11-18	Tjänster för vilka bolaget erhållit s.k. förmedlingsprovision från fondkommissionärsbolag utgör inte sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som är undantagen från skatteplikt	
3	9	RÅ 2003 not. 179	3471-2002	2003-11-05	Fondadministration utgör inte värdepappershandel	X
3	9	RÅ 2003 not. 178	3492-2001	2003-11-04	Bolagets med ansökningen avsedda kapitalförvaltningsuppdrag skall anses utgöra en enda tjänst. Omsättning av denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.	X
3	2	RÅ 2003 ref. 80	349-02	2003-10-24	En bostadsrättsförening har ansetts skattskyldig till mervärdesskatt för upplåtelser av parkeringsplatser till utomstående.	X
3	3					
9b		RÅ 2003 ref. 32	2377-02	2003-06-17	Fråga om researrangörs tillhandahållande av enbart plats i flygplan skall anses som en utomlands omsatt transporttjänst eller om en sådan resetjänst som avses i 9 b kap. mervärdesskattelagen.	X
3	23	RÅ 2003 ref. 29	691-02	2003-05-27	Ett bolag bedriver försäljning av vaccin och serum till bl.a. privatläkare. Försäljningen har ansetts innebära utlämnande av läkemedel enligt recept och därmed vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 2 mervärdesskattelagen.	X
6	7	RÅ 2003 ref. 39	4304-02	2003-05-19	Då ett galleri i eget namn förmedlar konstverk för upphovsmannens räkning och uppbär likviden för verket skall mervärdesskatt tas ut med 25 procent.	X
7	1					
3	4	RÅ 2003 ref. 21	1603-00	2003-03-26	Det i 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen föreskrivna undantaget från skatteplikt beträffande omsättning av tjänster som utgör social omsorg har inte ansetts tillämpligt då en ekonomisk förening – i en verksamhet som saknar anknytning till offentligrättslig reglering – tillhandahåller enskilda personer samtalsterapi och själavård.	X
3	7					
2	1	RÅ 2003 ref. 25	3762-01	2003-03-13	En företagarförening, bestående av näringsidkare som är hyresgäster hos ett fastighetsbolag, har från fastighetsbolaget erhållit bidrag till kostnader för annonser och för aktiviteter som föreningen anordnat. Bidragen har inte ansetts utgöra ersättning vid omsättning av tjänst.	X
3	9	RÅ 2003 ref. 36	1438-01	2003-03-10	Ett moderbolag, som var skattskyldigt för omsättning av tjänster till dotterbolag, har inte ansetts ha rätt till avdrag för ingående skatt som hänförde sig till tjänster som av utomstående tillhandahållits bolaget avseende avyttring av aktier i dotterbolag.	X
8	3					

7	1	RÅ 2003 ref. 24	4068-01	2003-03-10	Evenemang med musikframträdanden och prisutdelningar har ansetts som konsert varför skattesatsen 6 procent skulle tillämpas.	X
3	4	RÅ 2003 ref. 5	2406-00	2003-01-09	Ett sjukgymnastbolags tillhandahållande av kurser i Qigong har inte ansetts utgöra ett led i den av bolaget bedrivna sjukvården. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.	X
3	5					
8	3	RÅ 2003 not. 3	2012-2000	2003-01-09	Ej avdrag för ingående moms vid myndighetsutövning	X
8	13					
2	2	RÅ 2002 ref. 110	4941-01	2002-12-20	Överlåtelse till moderbolag av fastigheter och andra investeringsvaror till underpris har inte ansetts medföra uttagsbeskattning eller jämkning av dotterbolagets avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till de överlåtna tillgångarna.	X
8a	4					
8a	11					
8a	12					
7	3a	RÅ 2002 ref. 112	8320-99	2002-12-20	En restaurangkedja har lämnat en viss procentuell andel av en dags försäljningsintäkter till en närstående stiftelse. Beskattningsunderlaget för bestämmande av mervärdesskatt har utgjorts av ersättningen vid försäljningen utan avdrag för den del som skall tillfalla stiftelsen.	X
8	9	RÅ 2002 ref. 67	629-02	2002-11-14	Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har ansetts föreligga i verksamhet som avser korttidsupplåtelser av företagsbostäder.	X
3	2	RÅ 2002 not. 174	7467-2001	2002-11-14	Avdragsförbud för stadigvarande bostad	X
3	3					
3	2	RÅ 2002 not. 175	628-2002	2002-11-14	Avdragsförbud för stadigvarande bostad	X
3	3					
8	9					
7	1	RÅ 2002 ref. 51	2098-02	2002-10-02	En trycksak, bestående av en bild- och textdel samt en kalenderdel, har inte ansetts som bok eller liknande alster för vilka mervärdesskatt kan tas ut med 6 procent utan som en almanacka för vilken skatt skall tas ut med 25 procent.	X
5	2a	RÅ 2002 not. 107	7735-2000	2002-07-02	Försäljning av tax-free varor vid charterresor	X
5	2b					
5	2a	RÅ 2002 not. 108	7778-2000	2002-07-02	Försäljning av förbeställda varor vid passagerartransport	X
5	2b					
4	1	RÅ 2002 not. 101	3454-2001	2002-06-25	Frågan i målet är om samfälligheten är skattskyldig till mervärdesskatt för de belopp som den uppbär från Lunds stift som ersättning för vissa tjänster åt stiftet i samband med förrättningar i Lunds domkyrka.	X
4	8					
7	6	RÅ 2002 ref. 41	378-01	2002-06-25	Överlåtelse mot ersättning av en kundfordran, som ansetts definitivt förlorad, har bedömts utgöra en från den mervärdesskattepliktiga omsättningen åtskild transaktion.	X
13	24					
3	11	RÅ 2002 ref. 9	7007-00	2002-03-11	Ersättning som utbetalas till ett bolag, som framställt ett sceniskt verk inför en viss musikgrupps framträdande, för tillhandahållande av en föreställning, där musikgruppen framför verket och även annan personal medverkar, har inte ansetts undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt enligt 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200). Då musikgruppens framträdande bedömts som det huvudsakliga tillhandahållandet skall skattesatsen 25 procent tillämpas.	X
7	1					
4	1	RÅ 2002 not. 26	8365-1998	2002-02-27	Tidpunkt för registrering till mervärdesskatt vid yrkesmässig verksamhet	
10	9					
3	3	RÅ 2002 ref. 13	2379-00	2002-02-12	Vägsamfällighet har ansetts skattskyldig till mervärdesskatt för upplåtelse mot ersättning av väg till utomstående.	X
4	1					
3	11	RÅ 2001 not. 161	3035-2001	2001-11-13	Entré till lustgård med trädgårdskonst är inte undantagen från skatteplikt	X
3	11	RÅ 2001 not. 153	658-2001	2001-11-05	Besök i grotta var inte undantagen museiverksamhet	X
7	1					
3	11	RÅ 2001 not. 154	2885-2000	2001-11-05	Besök på vetenskapspark var inte undantagen museiverksamhet	X
7	11					

3	11	RÅ 2001 ref. 64	1975-01	2001-11-05	Stockholms stadshus med tillhörande inventarier har inte ansetts ha sådan museal karaktär att inträdesavgifterna för visning av stadshuset är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § punkt 4 mervärdesskattelagen. Även fråga om EG-rättens betydelse för tolkningen.	X
2	1	RÅ 2001 ref. 51	2244-00	2001-11-05	Den förhandlingsverksamhet och den boendeinflytande-, projekt- och fritidsverksamhet som en hyresgästförening bedriver har inte ansetts vara yrkesmässig i den mening som avses i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen.	X
4	1					
6	3	RÅ 2001 not. 147	981-1999	2001-10-23	Uthyrningen har startats av konkursförvaltaren flera år efter konkursutbrottet och det är således inte fråga om att driva en sådan verksamhet vidare. Att i ett sådant fall besluta om skattskyldighet för konkursgäldenären strider mot bestämmelsen i 6 kap. 3 § ML.	
2a	2	RÅ 2001 ref. 41	4312-99	2001-09-18	För att ett s.k. gemenskapsinternt förvärv enligt 2 a kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200) skall föreligga fordras bl.a. att transporten av fordonet till Sverige påbörjas i samband med förvärvet eller säljarens leverans av transportmedlet samt att detta då är avsett för stadigvarande användning här.	
2a	3					
2a	4					
2a	5					
1	4a					
7	1	RÅ 2001 ref. 69	7888-98	2001-07-05	Tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet har inte ansetts utgöra en underordnad del i tillhandahållandet av hotellrum, varför mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av den del av beskattningsunderlaget som är att hänföra till servering av frukost.	X
7	7					
3	23a	RÅ 2001 ref. 34	1595-99, 2809-99	2001-06-18	Fråga om mervärdesskatt vid olika former av facklig samverkan (I och II).	X
4	1					
3	25	RÅ 2001 not. 99	5173-1997	2001-06-18	I överensstämmelse med den bedömning som gjordes av skattemyndigheten när Ramnumret med anledning av överlåtelsen av skeppet påfördes mervärdesskatt finner Regeringsrätten att överlåtelsen skall anses ha avsett inventarier i Ramnumrets verksamhet och inte en del av detta bolags verksamhet i den mening som avses i 3 kap. 25 § ML.	
8	3	RÅ 2001 not. 69	8139-1999	2001-05-16	Avdrag för ingående skatt beviljas inte för konsultkostnader m.m., vid registrering av aktier vid utländsk marknad	X
8	3	RÅ 2001 not. 70	8139-1999	2001-05-16	Avdrag för registreringsavgift vid nyemission medges ej	X
9b	1	RÅ 2001 not. 66	4513-2000	2001-05-14	Bussresor var resetjänster som var omsatta i Sverige	X
9b	4					
5	8					
3	23	RÅ 2001 not. 40	194-2000	2001-03-15	Undantag för omsättning av läkemedel är endast tillämpligt vid försäljning till allmänt och privat sjukhus	X
3	9	RÅ 2001 not. 23	7529-1999	2001-02-29	Avdrag för ingående skatt vid aktieförmedling	X
7	3	RÅ 2001 not. 28	4353-1998	2001-02-14	Vad som innefattas i beskattningsunderlaget vid serveringstjänst	X
3	19	RÅ 2001 not. 18	6836-1998	2001-02-06	Bolag ansågs inte vara framställare enligt 3:19 ML	X
4	1	RÅ 2001 not. 15	2753-2000	2001-01-25	Fråga om ekonomiskt bilkooperativ bedriver yrkesmässig verksamhet	X
9a	1 & 4	RÅ 2000 not. 196	4512-2000	2000-12-11	Häst var inte begagnad vara och vinstmarginalbeskattning var inte tillämplig	X
1	6	RÅ 2000 not. 172	899-1999	2000-11-10	En lease-leaseback av fast egendom var inte skattepliktig omsättning	X
2	1					
8	15	RÅ 2000 not. 98	1594-1999	2000-06-14	Bolaget har inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till sådana förvärv av personbilar som var tidigare leaseade bilar från leasegivaren. Syftet med köpet var alltid att återförsälja bilen.	X
7	6	RÅ 2000 ref. 63	1962-99	2000-05-31	Ett förfarande varigenom ett aktiebolag återköper kundfordringar som tidigare överlåtits till ett finansieringsbolag inom samma koncern har inte ansetts utgöra hinder mot avdrag för kundförluster enligt 7 kap. 6 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).	
9c	1	RÅ 2000 not. 77	206-1999	2000-05-03	Omsättning av den med ansöknings avsedda oljan är inte undantagen från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § mervärdesskattelagen	X
7	1	RÅ 2000 not. 65	8086-1998	2000-04-13	Standardskattesatsen tillämpas för konstverk som säljs av bolag när detta framställts av den i bolaget aktiva ägaren	X

7	1	RÅ 2000 not. 66	381-1999	2000-04-13	Ämnesmässigt begränsad tidskrift utgör inte allmän nyhetstidning och beskattas därför med standardskattesatsen	X
1	6	RÅ 2000 not. 61	7691-1998	2000-04-11	Avyttring av utgivningsbevis är skattepliktig omsättning	X
3	1					
5	2	RÅ 2000 ref. 5	4868-98	2000-03-30	Bestämmelsen i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv, 77/388 EEG, artikel 15.3 om undantag i vissa fall från skatteplikt vid tillhandahållande av tjänster bestående av arbete på lös egendom har ansetts ha direkt effekt med avseende på egendom som förvärvats i Sverige. Begränsningen i 5 kap.11 § 3 mervärdesskattelagen (1994:200) till varor som förts in i Sverige har därför inte tillämpats.	X
11	3					
5	2a	RÅ 2000 not. 11	5040-1999	2000-01-21	Ingen svensk moms när resenären beställer varan i Sverige före avresan. Den beställda varan följer med i samma flygplan som resenären men levereras och betalas först i samband med ankomst till destinationslandet (annat EU-land)	X
8	16	RÅ 1999 not. 293	7472-1998	1999-12-23	Trifolium får dra av hälften av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till hyra av personbil enligt ett avtal om s.k. finansiell leasing samt all den ingående mervärdesskatt som hänför sig till avgifter enligt ett s.k. serviceavtal. Detta gäller oavsett om avtal om hyra och service avseende bilen ingåtts med samme återförsäljare och oavsett om hyresavtalet pantsätts eller överläts till Volvofinans AB eller ingås med sistnämnda bolag.	X
3	3	RÅ 1999 not. 253	3500-1997	1999-11-25	Skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler	
9	1					
10	11	RÅ 1999 not. 245	2470-1998	1999-11-16	Rätt till återbetalning för ingående mervärdesskatt	
8	3	RÅ 1999 ref. 37	5499-98	1999-07-13	Avdrag för ingående mervärdesskatt har inte medgetts bolag för anskaffning av datorer avsedda att användas för utlåning eller uthyrning till anställda för privat bruk.	X
8	3	RÅ 1999 not. 176	5498-1998	1999-07-13	Avdrag för ingående mervärdesskatt har inte medgetts bolag för anskaffning av datorer avsedda att användas för utlåning eller uthyrning till anställda för privat bruk.	X
5	2b	RÅ 1999 not. 158	6787-1998	1999-06-21	omsättning av varor ombord på fartyg	X
2	1	RÅ 1999 ref. 33	3778-98	1999-06-01	Bidrag från Europeiska socialfonden och från Arbetsmarknadsverket som betalats ut till ett utbildningsföretag för genomförande av ett integrationsprojekt har inte ansetts utgöra vederlag vid omsättning av tjänst.	X
7	1	RÅ 1999 not. 105	1648-1998	1999-05-04	Överlåtelse av vissa tjänster ska beskattas med standardskattesatsen	X
7	1	RÅ 1999 ref. 9	1006-98	1999-04-06	Fråga om tillämplig skattesats för mervärdesskatt vid avtal med televisionsbolag om produktion och genomförande av underhållningsprogram.	X
7	7					
8	3	RÅ 1999 ref. 16	1034-97	1999-03-25	Faktura på elkraft som levererats under viss månad togs emot av köparen i början av den följande månaden men tillfördes dennes redovisning för leveransmånaden. Den Skattskyldige har ansetts ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på elkraften i deklarationen för leveransmånaden.	
8	5					
8	17					
13	16					
3	9	RÅ 1999 not. 46	7384-1997	1999-03-11	Tillhandahållande av betalningsförmedling (uppdrafsfakturerering) är undantagna från skatteplikt	X
9	1	RÅ 1999 ref. 2	3258-97	1999-02-26	Beslut om s.k. frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt har ansetts kunna gälla för tid innan ansökan kom in till skattemyndigheten.	
9	2					
3	9	RÅ 1998 not. 249	1600-1997	1998-12-14	Undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML är inte tillämpligt på värdepappershandel åt andra koncernbolag	X
3	4	RÅ 1998 ref. 40	5881-96	1998-06-29	Fråga om undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) för omsättning av tjänster som utgör social omsorg är tillämpligt på ett aktiebolags omsättning av tjänster avseende tillfällig tillsyn av barn i barnets hem.	X
3	7					
3	9	RÅ 1998 not. 111	1290-1997	1998-06-15	Kreditgivning av sparbank och kreditmarknadsbolag är undantagen från skatteplikt	X

8	9	RÅ 1997 not. 245	4689-1995	1997-12-12	Ingen rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt av kommun som bygger om fastighet vari social omsorg ges, avdragsförbudet för stadigvarande bostad är tillämpligt	X
10	10					
2	1	RÅ 1997 not. 180	7731-1995	1997-10-17	Skattepliktig omsättning av drivmedel mellan bolag X och kontokortskund	X
3	10	RÅ 1997 ref. 42	656-96	1997-06-16	Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200) för omsättning av försäkringstjänster har inte ansetts omfatta ett försäkringsbolags åtagande att sköta ett annat försäkringsbolags verksamhet.	X
5	7 & 9b	RÅ 1997 not. 82	3879-1996	1997-04-30	Utbildning av informationskaraktär och transport och logi-tjänster i anslutning till detta som hålls utanför Sverige	X
3	4	RÅ 1997 not. 71	2299-1996	1997-04-23	Tjänster avseende bl.a. underhåll av medicinsk utrustning som Södersjukhuset enligt ett särskilt avtal skulle tillhandahålla S:t Göran Sjukhus AB omfattades inte av undantaget för sjukvårdstjänster	X
1	1	RÅ 1997 ref. 16	1419-94	1997-03-25	En avdelning inom ett fackförbund bedriver verksamhet som avser mätning för ackordskontroll. Verksamheten har med hänsyn till sin art, omfattning och finansiering genom mätningsskatter betraktats som yrkesmässig och de i verksamheten utförda tjänsterna har ansetts vara föremål för skattepliktig omsättning. Ett yrkande av avdelningen om att avföras från registrering för mervärdesskatt har därför avslagits.	
1	2					
2	1					
3	1					
4	8					
14	1					
8	3	RÅ 1996 not. 281	7578-1995	1996-12-06	AB X (bolaget) som bedriver parkeringsverksamhet har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som belöper på förvärv hänförliga till den del av verksamheten som avser uttagande av kontrollavgifter.	X
3	9	RÅ 1996 not. 243	2431-1994	1996-10-31	Tillhandahållande var inte undantagen kreditförmedling även om vissa underordnade led var att anse som undantagna från skatteplikt.	X
1	1	RÅ 1996 ref. 74	1906-95	1996-07-05	Ett bolag drev enligt avtal med sjukvårdsdistrikt verksamhet som innebar att läkare gjorde hembesök hos patienter. För transporter av läkarna anlätade bolaget ett taxiföretag. Verksamheten har i sin helhet ansetts utgöra sådan sjukvård som är undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt.	X
2	1					
3	4					
1	2	RÅ 1996 not. 168	691-1995	1996-06-18	Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet (SFRV) har ansetts bedriva yrkesmässig verksamhet.	X
4	1					
3	9	RÅ 1996 not. 84	748-1995	1996-04-11	HB:s tveksamhet som bestod i att förmedla eller anvisa köpare av aktier som var under tvångsinlösen var skattepliktig för mervärdesskatt.	X
2	1	RÅ 1996 ref. 10	4623-95	1996-04-02	Fråga om behandlingen i mervärdesskattehänseende av äldre upplåtelser av s.k. frikraft.	X
2	2					
2	3					
15	19	RÅ 1995 ref. 94	226-93	1995-12-19	I en kammarrättsdom beträffande ett handelsbolags mervärdesskatt har ställning tagits till bolagets skattskyldighet och redovisningsskyldighet under viss period men inte till storleken av ingående och utgående mervärdesskatt. Eftersom någon beräkning av skattens storlek inte varit möjlig att göra på grundval av uppgifterna i domen har målet återförvisats till kammarrätten.	
3	13 & 19	RÅ 1995 not. 392	3898-1994	1995-12-18	Hyresgästernas förlag AB har inte ansetts vara framställare av tidskriften Vår Bostad.	X
3	13 & 19	RÅ 1995 not. 393	5852-1994	1995-12-18	X förlaget har inte ansetts vara framställare av tidskrift	X
2	8	RÅ 1995 ref. 60	6936-94	1995-11-09	Vid uttag av fastighetstjänster har sjuklön till anställd fastighetsskötare ansetts skola ingå i beskattningsunderlaget.	X
7	5					
10	10	RÅ 1995 not. 232	5853-1994	1995-09-29	Kommun hade rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för inköp gjorda av dagbarnvårdare som var anställda av kommunen	X
3	4	RÅ 1995 ref. 9	1224-94	1995-03-01	En i enskild regi bedriven sommargårds- och lägerverksamhet har i visst fall – oavsett att verksamheten föranlett tillstånd enligt 69 § socialtjänstlagen att driva hem för vård eller boende – inte ansetts utgöra sådan social omsorg som är undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt.	X
3	7					
1	1	RÅ 1995 not. 16	3899-1994	1995-01-20	Kommittentföretaget är skattskyldigt för tiden intill den 1 juli 1994 och kommissionärsföretaget är skattskyldigt för tiden därefter.	X
1	2					
6	7					

Bilaga 3 SFS-register

Mervärdesskattelagen 1994:200

SFS-nummer:	1994:200
Ansvarig myndighet:	Finansdepartementet S2
Ikraft:	1994-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, rskr. 1993/94:170

Ändring

Rubrik:	Lag (1994:473) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1994:473
Omfattning:	Nuvarande 17 kap 6 § betecknas 17 kap 7 §; ändr. 17 kap 2, 3, 5, nya 7 §§, 20 kap 9 §, 2 p i övergångsbest.; nya 17 kap 6 §, 8 p övergångsbest.
Förarbeten:	Prop. 1993/94:151, bet. 1993/94:SkU31, rskr. 1993/94:335

Ändring

Rubrik:	Lag (1994:496) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1994:496
Omfattning:	Ändr. 12 kap 2 §, 14 kap 1, 3, 28, 30 §§, rubr. närmast före 14 kap 3, 28 §§
Förarbeten:	Prop. 1993/94:152, bet. 1993/94:SkU32, rskr. 1993/94:316

Ändring

Rubrik:	Lag (1994:498) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1994:498
Omfattning:	Ändr. 1 kap 13 §, 2 kap 3 §, 3 kap 3, 4, 24 §§, 8 kap 15 §, 9 kap 1, 3, 5, 6 §§, 10 kap 6, 12 §§, 13 kap 28 §, 14 kap 23 §, 16 kap 12 §, 19 kap 12 §, 20 kap 9 §
Förarbeten:	Prop. 1993/94:225, bet. 1993/94:SkU30, rskr. 1993/94:345

Ändring

Rubrik:	Lag (1994:1798) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1994:1798
Omfattning:	Upph. 1 kap 9 §, 2 kap 6 §, 3 kap 26, 28, 31 §§, 5 kap 10 §, 10 kap 10 §, 22 kap 10 §, rubr. närmast före 3 kap 26 §, 10 kap 10 §, 22 kap 10 §; ändr. 1 kap 1, 2, 5, 8, 10, 15 §§, 2 kap 1, 2, 3, 5 §§, 3 kap 1, 3, 5, 9, 12, 21, 22, 23, 24, 27, 29, 30 §§, 4 kap 5 §, 5 kap 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 11 §§, 7 kap 1, 2, 3, 4, 5, 8, 9 §§, 8 kap 2, 3, 4, 6, 9, 10, 13, 14, 15, 17 §§, 10 kap 1, 2, 3, 4, 5, 6, 11, 12 §§, 11 kap 2, 3, 5 §§, 13 kap 1, 6, 10, 11, 15, 16, 21, 23, 27 §§, 14 kap 1, 2, 3, 5, 8, 9, 12, 13 §§, 18 kap 13 §, 19 kap 3 §, 20 kap 1, 4, 9 §§, rubr. före 2, 3, 13, 14 kap, rubr. närmast före 3 kap 30 §, 4 kap 5 §, 7 kap 2, 8 §§, 10 kap 11, 12 §§, 18 kap 13 §; nya 1 kap 4 a, 10 a, 13 a, 13 b §§, 2 kap 1 a §, 3 kap 30 a, 30 b, 30 c, 30 d, 30 e §§, 5 kap 2 a, 2 b, 5 a, 6 a, 7 a §§, 7 kap 2 a, 3 a, 10, 11 §§, 8 kap 16 a, 16 b, 16 c, 16 d, 16 e, 16 f §§, 10 kap 11 a, 11 b §§, 11 kap 2 a, 5 a §§, 12 kap 1 a, 4 §§, 13 kap 1 a, 25 a, 28 a, 29, 30 §§, 14 kap 8 a, 30 a, 30 b, 30 c, 30 d §§, rubr. närmast före 3 kap 30 a §, 8 kap 16 a §, 13 kap 28 a, 29, 30 §§, 14 kap 30 a §; nytt 2 a kap
Ikraft:	1995-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151

Ändring

Rubrik:	Lag (1994:1893) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1994:1893
Omfattning:	Ändr. 6 kap 1 §
Ikraft:	1995-01-01
Förarbeten:	Prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, rskr. 1994/95:157

Ändring

Rubrik:	Lag (1995:581) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1995:581
Omfattning:	Ändr. 16 kap 16 §
Ikraft:	1995-06-15
Förarbeten:	Prop. 1994/95:209, bet. 1994/95:SkU42, rskr. 1994/95:365

Ändring

Rubrik:	Lag (1995:700) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1995:700
Omfattning:	Upph. 8 kap 12 §, 18 §§, 11 kap 7 §; ändr. 3 kap 11, 23, 30 a, 30 d §§, 5 kap 8, 11 §§, 7 kap 1, 2 §§, 8 kap 2, 5, 7, 9, 16 e §§, 10 kap 2, 6, 7, 8, 11, 12 §§, 13 kap 16 §, 14 kap 3, 17 §§, 19 kap 13 §, rubr. närmast före 3 kap 30 a §; nya 1 kap 2 a, 2 b §§, 3 kap 30 f, 30 g §§, 9 a, 9 b, 10 a kap
Ikraft:	1995-11-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1994/95:202, bet. 1994/95:SkU27, rskr. 1994/95:402, EGTL145/77 s1, EGTL60/94 s16
CELEX-nr:	377L0388 394L0005

Ändring

Rubrik:	Lag (1995:931) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1995:931
Omfattning:	Ändr. 7 kap 1, 2 §§
Ikraft:	1996-01-01
Förarbeten:	Prop. 1994/95:150 (bil.7), bet. 1994/95:FiU20, rskr. 1994/95:447

Ändring

Rubrik:	Lag (1995:1207) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1995:1207
Omfattning:	Upph. 14 kap 8 a, 9, 10 §§; ändr. 13 kap 3 §, 14 kap 1, 2, 3, 8, 12, 28, 30, 30 b §§, rubr. närmast före 14 kap 3, 28 §§
Ikraft:	1996-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1995/96:19, bet. 1995/96:SkU11, rskr. 1995/96:16, EGTL145/77 s1, EGTL376/91 s1
CELEX-nr:	377L0388 391L0680

Ändring

Rubrik:	Lag (1995:1286) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1995:1286
Omfattning:	Upph. 2 a kap 8 §, 10 a kap, 13 kap 27 §; ändr. 1 kap 2, 5 §§, 2 kap 1 §, 2 a kap 2, 7 §§, 3 kap 21, 30 a, 30 d §§, 5 kap 5, 5 a, 6, 6 a, 9 §§, 7 kap 8 §, 8 kap 2 §, 9 a kap 8, 18 §§, 10 kap 6, 11 §§, 11 kap 5 a §, 12 kap 2 §, 15 kap 1 §, 20 kap 1 §; nya 3 kap 1 a, 21 a, 32 §§, 5 kap 6 b §, 9 c kap, rubr. närmast före 3 kap 32 §,
Ikraft:	1996-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1995/96:19, 1995/96:45, 1995/96:58, bet. 1995/96:SkU13, rskr. 1995/96:72, EGTL102/95 s18
CELEX-nr:	395L0007

Ändring

Rubrik:	Lag (1995:1364) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1995:1364
Omfattning:	Upph. 3 kap 12 §; ändr. 3 kap 15, 17 §§, 10 kap 12 §
Ikraft:	1996-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1995/96:45, bet. 1995/96:SkU12, rskr. 1995/96:82

Ändring

Rubrik:	Lag (1995:1365) om ändring i lagen (1995:931) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1995:1365
Omfattning:	Ändr. 7 kap 1, 2 §§ i 1995:931
Förarbeten:	Prop. 1995/96:45, bet. 1995/96:SkU12, rskr. 1995/96:82

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:536) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1996:536
Omfattning:	Ändr. 3 kap 11 §, 7 kap 1 §
Ikraft:	1996-07-01
Förarbeten:	Prop. 1995/96:191, bet. 1995/96:SkU28, rskr. 1995/96:290, EGTL145/77 s1, EGTL102/95 s18
CELEX-nr:	377L0388 395L0007

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:661) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1996:661
Omfattning:	Upph. 19 kap 10 §, rubr. närmast före 19 kap 10 §; ändr. 7 kap 2 §, 16 kap 17 §, 19 kap 12 §, rubr. närmast före 20 kap 9 §; ny 16 kap 18 §
Ikraft:	1996-07-01
Förarbeten:	Prop. 1995/96:170, bet. 1995/96:JuU23, rskr. 1995/96:277

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:713) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1996:713
Omfattning:	Ändr. 14 kap 12 §
Ikraft:	1996-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1995/96:198, bet. 1995/96:SkU31, rskr. 1995/96:305

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:794) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1996:794
Omfattning:	Ändr. 3 kap 5 §
Ikraft:	1997-01-01
Förarbeten:	Prop. 1995/96:176, bet. 1995/96:SoU18, rskr. 1995/96:281

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:965) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1996:965
Omfattning:	Ändr. 12 kap 1 a, 2 §§, 19 kap 1, 6 §§, 20 kap 1 §, övergångsbest.
Ikraft:	1997-01-01
Förarbeten:	Prop. 1995/96:224, bet. 1996/97:BoU4, rskr. 1996/97:2

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:1174) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1996:1174
Omfattning:	Ändr. 3 kap 30 c §
Ikraft:	1997-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1996/97:1, bet. 1996/97:FiU1, rskr. 1996/97:53

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:1320) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1996:1320
Omfattning:	Ändr. 3 kap 30 a §, 5 kap 9 §, 9 kap 1 §, 10 kap 6, 7, 11 §§, 12 kap 2 §, 20 kap 1 §; nya 3 kap 26 a, 26 b, 26 c §§, rubr. närmast före 3 kap 26 a §
Ikraft:	1997-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1995/96:232, bet. 1996/97:SkU5, rskr. 1996/97:68

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:1327) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1996:1327
Omfattning:	Upph. 3 kap 15 §; ändr. 3 kap 2, 3, 8, 11, 16, 17 §§, 5 kap 6 §, 7 kap 1 §, 8 kap 15, 16 §§; nya 3 kap 11 a §, 8 kap 13 a §, rubr. närmast före 3 kap 11 a §
Ikraft:	1997-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1996/97:10, bet. 1996/97:SkU6, rskr. 1996/97:69, EGTL145/77 s1, EGTL170/96 s34
CELEX-nr:	377L0388 396L0042

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:1406) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1996:1406
Omfattning:	Ändr. 14 kap 3, 8 §§
Ikraft:	1997-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU7, rskr. 1996/97:70

Ändring

Rubrik:	Lag (1996:220) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1997:220
Omfattning:	Ny 4 p övergångsbest. till 1996:1327
Ikraft:	1997-07-01 överg. best.
Förarbeten:	Bet. 1996/97:SkU25, rskr. 1996/97:206

Ändring

Rubrik:	Lag (1997:331) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1997:331
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2 §, 3 kap 3 §, 5 kap 2 b, 7, 9 §§
Ikraft:	1997-07-01 överg. best.
Förarbeten:	Prop. 1996/97:81, bet. 1996/97:SkU22, rskr. 1996/97:262, EGTL86/97 s31, EGTL145/77 s1, EGTL338/96 s89

Ändring

Rubrik:	Lag (1997:502) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1997:502
Omfattning:	Upph. 12 kap 3 §, 13 kap. 1 a, 2, 3, 4, 5, 29, 30 §§, 14, 15, 16, 17 18 kap, 20 kap 2-9 §§, 22 kap 3, 4, 6, 7, 8, 9 §§, rubr. närmast efter 11 kap. 6 §, rubr. närmast före 13 kap 29, 30 §§, 20 kap 4, 8, 9 §§, 22 kap 4, 6, 7, 8, 9 §§; ändr. 1 kap. 7 §, 6 kap. 2 §, 7 kap. 4 §, 9 kap. 3, 4 §§, 9 a kap 11 §, 11 kap 5 §, 12 kap 1, 1 a §, 2 §§, 13 kap 1 §, 19 kap 12, 13, 14 §§, 20 kap 1 §, 22 kap 1 §, rubr. till 13 kap, rubr. närmast före 13 kap 1 §, 22 kap 1 §, 22 kap 2 §
Ikraft:	1997-11-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1996/97:100, bet. 1996/97:SkU23, rskr. 1996/97:276

Ändring

Rubrik:	Lag (1997:1036) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1997:1036
Omfattning:	Ändr. 11 kap 5 §, 2 p övergångsbest. till 1997:502
Ikraft:	1998-01-01
Förarbeten:	Prop. 1997/98:33, bet. 1997/98:SkU9, rskr. 1997/98:71

Ändring

Rubrik:	Lag (1998:193) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1998:193
Omfattning:	Upph. 21 kap
Ikraft:	1998-07-01
Förarbeten:	Prop. 1997/98:65, bet. 1997/98:SkU19, rskr. 1997/98:194

Ändring

Rubrik:	Lag (1998:255) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1998:255
Omfattning:	Ändr. 3 kap 26 a §, 12 kap 1, 1 a §§, 19 kap 1, 6 §§
Ikraft:	1999-01-01
Förarbeten:	Prop. 1997/98:134, bet. 1997/98:SkU24, rskr. 1997/98:218

Ändring

Rubrik:	Lag (1998:300) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1998:300
Omfattning:	Ändr. 3 kap 10 §
Ikraft:	1998-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1997/98:141, bet. 1997/98:FiU22, rskr. 1997/98:215

Ändring

Rubrik:	Lag (1998:346) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1998:346
Omfattning:	Ändr. 2 kap 8 §, 9 c kap 9 §, 12 kap 2 §, 20 kap 1 §; nya 3 kap 23 a §, 6 a kap, 11 kap 1 a §, rubr. närmast före 3 kap 23 a §
Ikraft:	1998-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1997/98:134, 1997/98:148, bet. 1997/98:SkU29, rskr. 1997/98:254, EGTL145/77 s1, EGTL388/96 s89, EGTL256/87 s1
CELEX-nr:	377L0388 396L0095 387R0256

Ändring

Rubrik:	Lag (1998:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1998:500
Omfattning:	Ändr. 8 kap 15 §
Ikraft:	1998-10-01
Förarbeten:	Prop. 1997/98:63, bet. 1997/98:TU9, rskr. 1997/98:192

Ändring

Rubrik:	Lag (1998:542) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1998:542
Omfattning:	Ändr. 3 kap 4 §
Ikraft:	1999-01-01
Förarbeten:	Prop. 1997/98:109, bet. 1997/98:SoU22, rskr. 1997/98:290

Ändring

Rubrik:	Lag (1998:586) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1998:586
Omfattning:	Ändr. 3 kap 29 §
Ikraft:	1998-07-01
Förarbeten:	Prop. 1997/98:153, bet. 1997/98:FiU28, rskr. 1997/98:311

Ändring

Rubrik:	Lag (1998:1675) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1998:1675
Omfattning:	Ändr. 12 kap 2 §
Ikraft:	1999-01-01
Förarbeten:	Prop. 1998/99:1, utg.omr. 3, bet. 1998/99:SkU1, rskr. 1998/99:64

Ändring

Rubrik:	Lag (1999:310) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1999:310
Omfattning:	Ändr. 4 kap 8 §, rubr. närmast före 4 kap 8 §
Ikraft:	2000-01-01
Förarbeten:	Prop. 1998/99:38, bet. 1998/99:KU18, rskr. 1998/99:176

Ändring

Rubrik:	Lag (1999:422) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1999:422
Omfattning:	Ändr. 7 kap 9, 10 §§, 8 kap 4 §
Ikraft:	1999-07-01
Förarbeten:	Prop. 1998/99:79, bet. 1998/99:SkU19, rskr. 1998/99:242

Ändring

Rubrik:	Lag (1999:450) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1999:450
Omfattning:	Upph. 3 kap 30 c §; ändr. 5 kap 9 §, 7 kap 5 §, 10 kap 11, 12 §§
Ikraft:	1999-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1998/99:86, bet. 1998/99:SkU21, rskr. 1998/99:243

Ändring

Rubrik:	Lag (1999:640) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1999:640
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2 §, 3 kap 23 §, 10 kap 12 §, rubr. närmast före 10 kap 12 §; nya 1 kap 18 §, 3 kap 10 a, 10 b, 10 c §§, 10 kap 11 c, 11 d §§, 11 kap 5 b §, rubr. närmast före 3 kap 10 §
Ikraft:	2000-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1998/99:69, bet. 1998/99:SkU18, rskr. 1998/99:244, EGT L281/98 s31
CELEX-nr:	398L0080

Ändring

Rubrik:	Lag (1999:959) om ändring i lagen (1999:640) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1999:959
Omfattning:	Ändr. 3 kap 23 § i 1999:640
Förarbeten:	Prop. 1998/99:124, bet. 1999/2000:KU5, rskr. 1999/2000:45

Ändring

Rubrik:	Lag (1999:1103) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1999:1103
Omfattning:	Ändr. 1 kap 14 §, 13 kap 7, 17 §§
Ikraft:	2000-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1998/99:130, bet. 1999/2000:LU2, rskr. 1999/2000:50

Ändring

Rubrik:	Lag (1999:1130) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1999:1130
Omfattning:	Ändr. 3 kap 10 §
Ikraft:	2000-01-01
Förarbeten:	Prop. 1998/99:142, bet. 1999/2000:FiU8, rskr. 1999/2000:47

Ändring

Rubrik:	Lag (1999:1283) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1999:1283
Omfattning:	Ändr. 1 kap 4, 14 §§, 2 kap 7 §, 3 kap 11 a, 27 §§, 4 kap 1, 3, 8 §§, 6 a kap 2 §, 8 kap 9 §, 13 kap 13 §
Ikraft:	2001-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2, rskr. 1999/2000:117

Ändring

Rubrik:	Lag (1999:1406) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	1999:1406
Omfattning:	Ändr. 3 kap 8 §
Ikraft:	2001-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1999/2000:10, bet. 1999/2000:UbU7, rskr. 1999/2000:96

Ändring

Rubrik:	Lag (2000:54) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2000:54:00
Omfattning:	Ändr. 8 kap 6 §, 13 kap 1 §; nya 1 kap 19 §, 11 kap 5 c §, 13 kap 15 a, 23 a §§
Ikraft:	2000-03-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1999/2000:23, bet. 1999/2000:LU8, rskr. 1999/2000:127

Ändring

Rubrik:	Lag (2000:143) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2000:143
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2 §, 5 kap 7 a, 11 §§, 9 b kap. 4 §, 11 kap 5 §, 20 kap 1 §; ny 1 kap 2 c §
Ikraft:	2000-04-15 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1999/2000:58, bet. 1999/2000:SkU19, rskr. 1999/2000:153

Ändring

Rubrik:	Lag (2000:478) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:478)
SFS-nummer:	2000:478
Omfattning:	Ändr. 3 kap 26 a §, 5 kap 9 §, 12 kap 1 a, 2 §§, 19 kap 1, 6 §§, 20 kap 1 §
Ikraft:	2000-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1999/2000:105, bet. 1999/2000:SkU22, rskr. 1999/2000:246

Ändring

Rubrik:	Lag (2000:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2000:500
Omfattning:	Upph. 6 kap 5 §, 8 kap 16 a-16 f §§, 13 kap 28 §, rubr. närmast före 8 kap 16 a, 9 kap 2 §; ändr. 2 kap 7 §, 3 kap 3 §, 8 kap 1, 2, 4, 5, 19, §§ 9 kap 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 §§, 11 kap 1, 2 a, 3, 5 §§, 13 kap 28 a §, rubr. till 9, 11 kap, rubr. närmast före 9 kap 3, 4, 5 §§, 11 kap 2 §, 13 kap 28 a; nya 8 kap 20 §, 8 a kap, 9 kap 9, 10, 11, 12, 13 §§, 11 kap 5 d, 9, 10, 11 §§, 13 kap 28 b §, rubr. närmast före 9 kap 1, 6, 7, 8, 9 §§, 11 kap 9 §, 13 kap 28 b §; omtryck
Ikraft:	2001-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1999/2000:82, bet. 1999/2000:SkU21, rskr. 1999/2000:245

Ändring

Rubrik:	Lag (2000:1291) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2000:1291
Omfattning:	Ändr. 4 kap 8 §, 8 kap 6 §
Ikraft:	2001-01-01
Förarbeten:	Prop. 1999/2000:126, bet. 2000/01:SkU3, rskr. 2000/01:71

Ändring

Rubrik:	Lag (2000:1357) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2000:1357
Omfattning:	Ändr. 7 kap 1 §
Ikraft:	2001-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2000/01:1, 2000/01:23, bet. 2000/01:SkU7, rskr. 2000/01:106

Ändring

Rubrik:	Lag (2000:1358) om ändring i lagen (2000:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2000:1358
Omfattning:	Ändr. 3 kap 3 §, 8 a kap 7 §, 9 kap 1, 2 §§ i 2000:500, 8 p övergångsbest. till 2000:500; ny 9 p övergångsbest. till 2000:500
Förarbeten:	Prop. 2000/01:30, bet. 2000/01:SkU7, rskr. 2000/01:106

Ändring

Rubrik:	Lag (2000:1427) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2000:1427
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2, 5 §§
Ikraft:	2001-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 1999/2000:126, 2000/01:31, bet. 2000/01:SkU11, 2000/01:SkU13, rskr. 2000/01:129

Ändring

Rubrik:	Lag (2001:524) om ändring i lagen (1999:1406) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2001:524
Omfattning:	Ändr. 3 kap 8 § i 1999:1406
Förarbeten:	Prop. 2000/01:121, bet. 2000/01:SkU25, rskr. 2000/01:271

Ändring

Rubrik:	Lag (2001:568) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2001:568
Omfattning:	Ändr. 5 kap 9 §
Ikraft:	2001-10-01
Förarbeten:	Prop. 2000/01:95, bet. 2000/01:TU15, rskr. 2000/01:252

Ändring

Rubrik:	Lag (2001:971) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2001:971
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2, 15 §§, 2 kap 1 §, 2 a kap 7 §, 3 kap 30 a §, 5 kap 2, 7, 8 §§, 10 kap 1, 2 §§, 11 kap 2, 2 a, 5, 5 a §§; ny 1 kap 2 d §
Ikraft:	2002-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2001/02:28, bet. 2001/02:SkU8, rskr. 2001/02:62, EGTL269/2000 s44
CELEX-nr:	32000L0065

Ändring

Rubrik:	Lag (2001:1169) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2001:1169
Omfattning:	Ändr. 7 kap 1, 2 §§, 9 a kap 11, 12 §§
Ikraft:	2002-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2001/02:45, bet. 2001/02:SkU12, rskr. 2001/02:122

Ändring

Rubrik:	Lag (2002:263) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2002:263
Omfattning:	Ändr. 5 kap 9 §
Ikraft:	2002-06-01
Förarbeten:	Prop. 2001/02:94, bet. 2001/02:SkU22, rskr. 2001/02:232

Ändring

Rubrik:	Lag (2002:392) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2002:392
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2, 2 d §§, 10 1 §, 19 kap 1 §, huvudrubr. närmast före 10 kap 5 §, rubr. närmast före 19 kap 11 §
Ikraft:	2002-07-01
Förarbeten:	Prop. 2001/02:127, bet. 2001/02:SkU27, rskr. 2001/02:273

Ändring

Rubrik:	Lag (2002:1004) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2002:1004
Omfattning:	Upph. 7 kap 2 a, 10 §§, 22 kap 2 §, rubr. närmast före 22 kap 2 §; ändr. 2 kap 1, 4, §§, 2 a kap 3 §, 3 kap 10, 19, 30 §§, 5 kap 6, 7, 7 a, 9, 11 §§, 7 kap 2, 3, 3 a, 6, 8, 9 §§, 8 kap 13 a §, 9 a kap 4 §, 9 b kap 4 §, 10 kap 1, 11, 13 §§, 11 kap 8 §, 12 kap 1, 2 §§; ny 10 kap 15 §
Ikraft:	2003-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2002/03:5, bet. 2002/03:SkU2, rskr. 2002/03:41

Ändring

Rubrik:	Lag (2003:220) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2003:220
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2 §, 3 kap 32 §, 5 kap 6 a, 6 b, 7 §§, 8 a kap 3 §, 11 kap 8 §, 13 kap 1 §, 19 kap 3 §, huvudrubr. närmast före 10 kap 5 §, rubr. närmast före 19 kap 11 §; nya 8 kap 1 a §, 10 kap 4 a §, 19 kap 10 §, rubr. närmast före 10 kap 4 a §, 19 kap 10 §
Ikraft:	2003-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2002/03:77, bet. 2002/03:SkU13, rskr. 2002/03:165, EGTL128/2002 s41
CELEX-nr:	32002L0038

Ändring

Rubrik:	Lag (2003:659) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2003:659
Omfattning:	Upph. 12 kap 1 a, 2 §§; ändr. 1 kap 2 b §, 2 a kap 4 §, 6 kap 2 §, 6 a kap 4, 5, 6 §§, 7 kap 4 §, 9 kap 1, 2, 4, 6, 7, 8 §§, 9 a kap 2 §, 9 c kap 8 §, 10 kap 9 §, 11 kap 5, 6 §§, 12 kap 1 §, 13 kap 8 §, 19 kap 1, 6, 7, 10, 11 §§, 20 kap 1 §
Ikraft:	2004-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2002/03:99, bet. 2003/04:SkU2, rskr. 2003/04:17

Ändring

Rubrik:	Lag (2003:1131) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2003:1131
Omfattning:	Upph. 12 kap 4 §
Ikraft:	2004-01-01
Förarbeten:	Prop. 2003/04:24, bet. 2003/04:SkU14, rskr. 2003/04:81

Ändring

Rubrik:	Lag (2003:1134) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2003:1134
Omfattning:	Upph. 1 kap 19 §, 11 kap; ändr. 1 kap 4 a, 17 §§, 3 kap 26 a, 30 b, 30 f §§, 8 kap 6, 17, 19, 20 §§, 8 a kap 12 §, 9 b kap 5 §, 10 kap 8 §, 13 kap 9, 14, 15 a, 19, 20, 23 a, 25, 26 §§, 19 kap 3 §; nya 1 kap 17 a §, 8 a kap 15, 16, 17 §§, 11 kap, rubr. närmast före 8 a kap 15 §
Ikraft:	2004-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2003/04:26, bet. 2003/04:SkU15, rskr. 2003/04:82, EGTL15/2002 s24
CELEX-nr:	32001L0115

Ändring

Rubrik:	Lag (2003:1137) om ändring i lagen (2003:659) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2003:1137
Omfattning:	Ändr. 20 kap 1 § i 2003:659
Förarbeten:	Bet. 2003/04:SkU15, rskr. 2003/04:82, EGTL15/2002 s24
CELEX-nr:	32001L0115

Ändring

Rubrik:	Lag (2004:61) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2004:61
Omfattning:	Ändr. 3 kap 9 §
Ikraft:	2004-04-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2002/03:150, bet. 2003/04:FiU14, rskr. 2003/04:139

Ändring

Rubrik:	Lag (2004:118) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2004:118
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2, 5 §§, 3 kap 32 §, 7 kap 8 §
Ikraft:	2004-04-01
Förarbeten:	Prop. 2003/04:41, bet. 2003/04:SkU19, rskr. 2003/04:140

Ändring

Rubrik:	Lag (2004:280) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2004:280
Omfattning:	Ändr. 8 kap 6 §, 11 kap 3, 5, 6, 8 §§
Ikraft:	2004-06-01
Förarbeten:	Prop. 2003/04:76, bet. 2003/04:SkU29, rskr. 2003/04:190

Ändring

Rubrik:	Lag (2004:1155) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2004:1155
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2 §, 2 a kap 7 §, 3 kap 30 §, 5 kap 3, 7 §§, 10 kap 6, 11 §§; nya 3 kap 31, 31 a §§, 5 kap 2 c, 2 d §§, 19 kap 15 §
Ikraft:	2005-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2004/05:15, bet. 2004/05:SkU10, rskr. 2004/05:75

Ändring

Rubrik:	Lag (2005:808) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2005:808
Omfattning:	Ändr. 3 kap 29 §
Ikraft:	2006-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2005/06:7, bet. 2005/06:FiU13, rskr. 2005/06:19

Ändring

Rubrik:	Lag (2005:1198) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2005:1198
Omfattning:	Ändr. 3 kap 14 §
Ikraft:	2006-01-01
Förarbeten:	Prop. 2005/06:1, utg.omr. 13, bet. 2005/06:AU1, rskr. 2005/06:109

Ändring

Rubrik:	Lag (2006:51) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2006:51:00
Omfattning:	Ändr. 3 kap 8 §
Ikraft:	2006-04-01
Förarbeten:	Prop. 2005/06:43, bet. 2005/06:SoU10, rskr. 2005/06:148

Ändring

Rubrik:	Lag (2006:659) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2006:659
Omfattning:	Ändr. 3 kap 8 §
Ikraft:	2006-07-01
Förarbeten:	Prop. 2005/06:134, bet. 2005/06:UbU21, rskr. 2005/06:305

Ändring

Rubrik:	Lag (2006:823) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2006:823
Omfattning:	Ändr. 5 kap 9 §, 7 kap 1 §
Ikraft:	2006-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2005/06:128, bet. 2005/06:MJU23, rskr. 2005/06:357, EGT/L31/2002 s1, EGT/L330/1998 s32, EGT/L284/2003 s1
CELEX-nr:	32002R0178, 31998L0083, 32003R1882

Ändring

Rubrik:	Lag (2006:905) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2006:905
Omfattning:	Ändr. 1 kap 4 a §, 13 kap 6, 8, 18 §§; nya 13 kap 8 a, 8 b, 18 a §§
Ikraft:	2007-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2005/06:174, bet. 2005/06:SkU31, rskr. 2005/06:350

Ändring

Rubrik:	Lag (2006:1031) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2006:1031
Omfattning:	Ändr. 1 kap 2, 2 d §§, 10 kap 1 §, 11 kap 8 §, 13 kap 6, 8, 14, 18 a §§; nya 10 kap 11 e §, 13 kap 18 b §
Ikraft:	2007-07-01
Förarbeten:	Prop. 2005/06:130, bet. 2005/06:SkU30, rskr. 2005/06:351

Ändring

Rubrik:	Förordning (2006:1293) om ikraftträdande av lagen (2006:1031) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2006:1293
Omfattning:	Ikrafttr. av 2006:1031

Ändring

Rubrik:	Lag (2006:1389) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2006:1389
Omfattning:	Ändr. 7 kap 1 §
Ikraft:	2007-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2006/07:1, bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9, EUT/L31/2002 s1, EUT/L330/1998 s32, EUT/L284/2003 s1
CELEX-nr:	32002R0178, 31998L0083, 32003R1882

Ändring

Rubrik:	Förordning (2007:42) om ikraftträdande av lagen (2006:905) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2007:42:00
Omfattning:	Ikrafttr. av 2006:905 vad avser 13 kap 18 §
Ikraft:	2007-03-01

Ändring

Rubrik:	Lag (2007:463) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2007:463
Omfattning:	Ändr. 1 kap 13 b §, 9 c kap 3 §
Ikraft:	2007-07-01
Förarbeten:	Prop. 2006/07:96, bet. 2006/07:SkU22, rskr. 2006/07:198

Ändring

Rubrik:	Lag (2007:1341) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2007:1341
Omfattning:	Ändr. 3 kap 8 §
Ikraft:	2008-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2007/08:1, utg.omr. 15, bet. 2007/08:UbU2, rskr. 2007/08:71

Ändring

Rubrik:	Lag (2007:1376) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2007:1376
Omfattning:	Upph. 3 kap 27 §, 8 kap 13 a §; nuvarande 7 kap 3 a § betecknas 7 kap 3 c §; ändr. 1 kap 1, 2, 3, 4, 18 §§, 2 kap 2, 5, 7, 8 §§, 2 a kap 3 §, 3 kap 2, 3, 23, 24, 30 f §§, 4 kap 7 §, 5 kap 9 §, 7 kap 3, den nya 3 c, 4, 5, 11 §§, 8 kap 4, 7, 13, 17, 19 §§, 8 a kap 2, 3, 6 §§, 9 kap 8 §, 9 a kap 1 §, 10 kap 8, 11, 12 §§, 11 kap 1, 3, 8, 10 §§, 13 kap 9, 13, 14, 20, 26 §§, 19 kap 1 §; nya 1 kap 2 e, 3 a, 3 b, 9 §§, 7 kap 3 a, 3 b, 3 d §§, 13 kap 27, 28 §§, rubr. närmast före 1 kap 2 e §, 13 kap 27 §
Ikraft:	2008-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2007/08:25, bet. 2007/08:SkU14, rskr. 2007/08:91, EUTL347/2006 s1, EUTL384/2006 s9, EGTL302/1992 s1, EGTL31/2002 s1
CELEX-nr:	32006L0112, 32006L0138, 31992R2913, 32002R0178

Ändring

Rubrik:	Lag (2008:226) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2008:226
Omfattning:	Ändr. 3 kap 8 §
Ikraft:	2008-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2007/08:50, bet. 2007/08:UbU13, rskr. 2007/08:161

Ändring

Rubrik:	Lag (2008:1344) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2008:1344
Omfattning:	Ändr. 2 kap 8 §
Ikraft:	2009-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2008/09:65, bet. 2008/09:SkU19, rskr. 2008/09:114

Ändring

Rubrik:	Lag (2009:1333) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2009:1333
Omfattning:	Upph. 5 kap. 5, 6, 7, 8 §§, 19 kap. 9 §, rubr. närmast före 5 kap. 9, 11 §§, 19 kap. 5, 9, 10, 11 §§; nuvarande 5 kap. 4, 9, 11 §§, 10 kap. 4 §, 19 kap. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15 §§ betecknas 5 kap. 8, 3 a, 19 §§, 19 kap. 22, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38 §§, 20 kap. 3, 4 §§; ändr. 1 kap. 2, 2 d, 3, 14 §§, 2 kap. 7, 8 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 3, 30 d §§, 4 kap. 2 §, 5 kap. 1, 2 b §§, nya 5 kap. 8, 19 §§, 6 a kap. 2 §, 8 kap. 9 §, 8 a kap. 11, 12 §§, 9 kap. 10 §, 9 a kap. 17 §, 9 b kap. 3, 4 §§, 10 kap. 1, 4 a, 13 §§, 11 kap. 2 §, nya 19 kap. 22, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 34, 35, 36 §§, 20 kap. 1 §, nya 3, 4 §§, rubr. närmast före den nya 5 kap. 3 a §, 10 kap. 13 §, 19 kap. 1 §, 20 kap.; nya 1 kap. 5 a §, 5 kap. 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 §§, 10 kap. 11 f, 13 a, 13 b §§, 13 kap. 8 c §, 19 kap. 1–21, 27, 31, 32, 33 §§, 20 kap. 2, 5, 6 §§, rubr. närmast före 5 kap. 4, 5, 7 §§, 19 kap. 9, 13, 15, 19, 22, 27, 28, 30, 31, 34 §§, 20 kap. 1, 2, 5, 6 §§
Ikraft:	2010-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2009/10:15, bet. 2009/10:SkU12, rskr. 2009/10:107, EUTL347/2006 s1,
CELEX-nr:	32006L011, 32009L0069, 32008L0009, 31992R2913, 32003R1798

Ändring

Rubrik:	Förordning (2009:1334) om ikraftträdande av lagen (2009:1333) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2009:1334
Omfattning:	Ikrafttr. av 2009:1333

Ändring

Rubrik:	Lag (2009:1341) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2009:1341
Omfattning:	Ändr. 5 kap. 11 §; ny 5 kap. 11 a §
Ikraft:	2011-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2009/10:15, bet. 2009/10:SkU12, rskr. 2009/10:107, EUTL347/2006 s1, EUTL175/2009 s12
CELEX-nr:	32006L0112, 32009L0069

Ändring

Rubrik:	Förordning (2009:1342) om ikraftträdande av lagen (2009:1341) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2009:1342
Omfattning:	Ikrafttr. av 2009:1341

Ändring

Rubrik:	Lag (2009:1345) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2009:1345
Omfattning:	Nya 5 kap. 15 a, 15 b §§
Ikraft:	2013-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2009/10:15, bet. 2009/10:SkU12, rskr. 2009/10:107, EUTL347/2006 s1, EUTL175/2009 s12
CELEX-nr:	32006L0112, 32009L0069

Ändring

Rubrik:	Förordning (2009:1346) om ikraftträdande av lagen (2009:1345) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2009:1346
Omfattning:	Ikrafttr. av 2009:1345

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:13) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:13:00
Omfattning:	Ändr. 20 kap. 1 §
Ikraft:	2010-02-15
Förarbeten:	Prop. 2009/10:1, utg.omr. 4, bet. 2009/10:JuU1, rskr. 2009/10:154

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:104) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:104
Omfattning:	Ändr. 1 kap. 2 §
Ikraft:	2010-04-01
Förarbeten:	Prop. 2009/10:63, bet. 2009/10:SkU31, rskr. 2009/10:189, EGT L302/1992 s1
CELEX-nr:	31992R2913

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:1029) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:1029
Omfattning:	Ändr. 3 kap. 8 §
Ikraft:	2012-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2009/10:165, bet. 2009/10:UbU21, rskr. 2009/10:370

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:1046) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:1046
Omfattning:	Ändr. 3 kap. 30 g §, 5 kap. 9 §
Ikraft:	2010-09-01
Förarbeten:	Prop. 2009/10:216, bet. 2009/10:TU19, rskr. 2009/10:378

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:1518) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:1518
Omfattning:	Ändr. 1 kap. 2 §, 10 kap. 11 e §, 11 kap. 8 §, 13 kap. 6, 18 a §§
Ikraft:	2011-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2010/11:16, bet. 2010/11:SkU13, rskr. 2010/11:44, EUTL347/2006 s1, EUTL275/2010 s1, EUTL275/2003 s32
CELEX-nr:	32006L0112, 32010L0066, 32003L0087

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:1519) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:1519
Omfattning:	ändr. 13 kap. 8 §
Ikraft:	2011-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2010/11:16 och prop. 2009/10:235, bet. 2010/11:SkU13, rskr. 2010/11:43 och rskr. 2010/11:44

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:1850) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:1850
Omfattning:	Ändr. 7 kap. 6 §
Ikraft:	2011-01-01
Förarbeten:	Prop. 2009/10:242, bet. 2010/11:CU5, rskr. 2010/11:80

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:1892) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:1892
Omfattning:	Upph. rubr. närmast efter 5 kap. 1 §, 10 kap. 3 §; ändr. 1 kap. 4 a, 10 a, 13 b §§, 2 kap. 2, 5 §§, 3 kap. 30, 30 a, 32 §§, 5 kap. 1, 2 a, 2 c, 2 d, 9, 17, 18, 19 §§, 10 kap. 6 §, rubr. närmast före 5 kap. 2 §, rubr. närmast efter 5 kap. 3 a §; nya 1 kap. 10 b, 10 c, 8 kap. 4 a, 4 b, 4 c §§, rubr. närmast före 4 kap. 19 §
Ikraft:	2011-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2010/11:28 och prop. 2010/11:14, bet. 2010/11:SkU16, rskr. 2010/11:95, EUTL347/2006 s1, EUTL275/2010 s 1, EUTC321E/2006 s318
CELEX-nr:	132006L0112, 32010L0066, 12006E/PRO/36

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:1897) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:1897
Omfattning:	Ny p 4 övergångsbest. till 2009:1333
Ikraft:	2011-02-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2010/11:36, bet. 2010/11:SkU18, rskr. 2010/11:78, EUTL44/2008 s23, EUTL275/2010 s1
CELEX-nr:	32008L0009, 32010L0066

Ändring

Rubrik:	Lag (2010:1900) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2010:1900
Omfattning:	Ny 1 kap. 19 §
Ikraft:	2011-01-01
Förarbeten:	Prop. 2010/11:14, bet. 2010/11:SkU12, rskr. 2010/11:94, EUTL347/2006 s1, EUTL275/2010 s1
CELEX-nr:	32006L0112, 32010L0066

Ändring

Rubrik:	Lag (2011:283) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2011:283
Omfattning:	Ändr. 1 kap. 1, 2, 3 b, 4 a, 5, 8, 10, 10 a, 10 b, 13 b, 18 §§, 2 kap. 1, 1 a §§, 2 a kap. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10 §§, 3 kap. 1, 26 b, 30, 30 a, 30 b, 30 d, 30 f, 31, 32 §§, 5 kap. 2, 2 a, 2 b, 2 c, 2 d, 3 a, 10, 14, 16, 17, 18, 19 §§, 7 kap. 1, 3, 3 a, 8, 9, 11 §§, 8 kap. 1 a §, 9 a kap. 1, 13, 18, 19 §§, 9 b kap. 4 §, 9 c kap. 1, 2, 6 §§, 10 kap. 1, 4 a, 5, 6, 11, 11 a, 11 b, 12, 13 a §§, 11 kap. 1, 8 §§, 13 kap. 8 b, 18 b, 25 a §§, 19 kap. 1, 2, 8, 10, 15, 19, 22, 31, 32, 33 §§, 20 kap. 3 §, rubr. till 2 a, 3 kap., rubr. närmast före 2 a kap. 2, 3, 6, 7, 9 §§, 3 kap. 30 a §, 7 kap. 3 §, 19 kap. 1 §, 19 kap. 31 §, rubr. närmast efter 19 kap. 21 §
Ikraft:	2011-04-15
Förarbeten:	Prop. 2010/11:52, bet. 2010/11:SkU27, rskr. 2010/11:184

Ändring

Rubrik:	Lag (2011:298) om ändring i lagen (2009:1345) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2011:298
Omfattning:	Ändr. 5 kap. 15 a § i 2009:1345
Förarbeten:	Prop. 2010/11:52, bet. 2010/11:SkU27, rskr. 2010/11:184

Ändring

Rubrik:	Lag (2011:1194) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2011:1194
Omfattning:	Ändr. 7 kap. 1 §
Ikraft:	2012-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2011/12:1, bet. 2011/12:FiU1, rskr. 2011/12:32

Ändring

Rubrik:	Lag (2011:1253) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2011:1253
Omfattning:	Upph. 19 kap. 36 §; ändr. 6 kap. 2 §, 7 kap. 4 §, 8 kap. 1 a, 9 §§, 9 kap. 11 §, 9 a kap. 11 §, 10 kap. 4 a §, 13 kap. 1, 8 c, 15 a, 23 a, 27 §§, 19 kap. 1, 21, 22, 34, 35, 38 §§, 20 kap. 1, 2, 3, 6 §§, 22 kap. 1 §; nya 11 kap. 12, 13 §§, rubr. närmast före 11 kap. 12 §
Ikraft:	2012-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2010/11:165, bet. 2011/12:SkU3, rskr. 2011/12:28

Ändring

Rubrik:	Lag (2012:215) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2012:215
Omfattning:	Ändr. 8 kap. 15, 16 §§
Ikraft:	2012-06-01
Förarbeten:	Prop. 2011/12:80, bet. 2011/12:TU8, rskr. 2011/12:195

Ändring

Rubrik:	Lag (2012:342) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2012:342
Omfattning:	Upph. 11 kap. 12, 13 §§, rubr. närmast före 11 kap. 12 §; ändr. 1 kap. 3 a, 4 a, 17, 17 a §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 30 f §, 8 kap. 6, 17 §§, 11 kap. 1, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11 §§, 13 kap. 8 b, 15 a, 23 a §§, rubr. närmast före 11 kap. 6 §, rubr. närmast före 7 kap. 3 § sätts närmast före 7 kap. 2 §; nytt 11 a kap., nya 6 a kap. 7 §, 7 kap. 7 a, 7 b §§, 11 kap. 3 a, 8 a, 12, 13, 14 §§, rubr. närmast före nya 11 kap. 12 §
Ikraft:	2012-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2011/12:94, bet. 2011/12:SkU18, rskr. 2011/12:207, EUTL347/2006 s1, EUTL326/2010 s1
CELEX-nr:	32006L0112, 32010L0088

Ändring

Rubrik:	Lag (2012:386) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2012:386
Omfattning:	Ändr. 3 kap. 3, 29 §§
Ikraft:	2012-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2011/12:132, bet. 2011/12:FiU46, rskr. 2011/12:237

Ändring

Rubrik:	Lag (2012:755) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2012:755
Omfattning:	Ändr. 1 kap. 2 §, 10 kap. 11 e, 11 f §§, 13 kap. 6, 8, 18 a §§
Ikraft:	2013-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop.2012/13:1, bet. 2012/13:FiU1, rskr. 2012/13:37

Ändring

Rubrik:	Lag (2013:368) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2013:368
Omfattning:	Upph. 4 kap. 2, 3, 4, 5 §§, rubr. närmast före 4 kap. 5 §; ändr. 1 kap. 1, 2, 2 d, 6, 9, 10, 14, 15 §§, 2 kap. 1, 2, 3, 5, 7, 8 §§, 2 a kap. 3, 5, 7, 9 §§, 3 kap. 10 b, 11 a, 30 b, 30 d, 30 f §§, 4 kap. 1, 6, 7, 8 §§, 5 kap. 2 c, 3 a, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 11 a, 12, 15 a, 15 b, 16, 17, 19 §§, 6 a kap. 1, 2, 3, 4, 5, 6 §§, 7 kap. 7 b §, 8 a kap. 11 §, 9 kap. 1, 2 §§, 9 a kap. 1, 2, 3, 8, 9, 13, 14 §§, 9 b kap. 1, 2, 4, 5, 6 §§, 9 c kap. 7 §, 10 kap. 1, 2, 11, 11 c, 11 d, 11 e, 11 f, 13 a, 13 b §§, 11 kap. 1, 3, 5, 9, 12 §§, 11 a kap. 1 §, 13 kap. 15 a §, 19 kap. 1, 8, 22, 25, 31, 34 §§, 20 kap. 1, 2, 3 §§, rubr. till 4 kap., rubr. närmast före 4 kap. 1 §, 5 kap. 4 §, 19 kap. 1, 22, 31 §§, rubr. närmast efter rubr. till 10 kap.
Ikraft:	2013-07-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2012/13:124, bet. 2012/13:SkU24, rskr. 2012/13:236

Ändring

Rubrik:	Lag (2013:567) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2013:567
Omfattning:	Ändr. 3 kap. 9 §
Ikraft:	2013-07-22
Förarbeten:	Prop. 2012/13:155, bet. 2012/13:FiU31, rskr. 2012/13:292

Ändring

Rubrik:	Lag (2013:954) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2013:954
Omfattning:	Upph. 13 kap. 28 b §, rubr. närmast före 13 kap. 28 b §; ändr. 3 kap. 3 §, 4 kap. 8 §, 9 kap. 1, 3, 4, 6, 7, 8, 12 §§
Ikraft:	2014-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2013/14:1, bet. 2013/14:FiU1, rskr. 2013/14:56

Ändring

Rubrik:	Lag (2013:1105) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2013:1105
Omfattning:	Ändr. 1 kap. 13 §, 3 kap. 21 §, 5 kap. 2, 2 a §§, 9 a kap. 18 §, 9 c kap. 1, 3, 7, 9 §§
Ikraft:	2014-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2013/14:27, bet. 2013/14:SkU10, rskr. 2013/14:90

Ändring

Rubrik:	Lag (2013:1108) om ändring i lagen (2013:954) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2013:1108
Omfattning:	Ändr. 3 kap. 3 § i 2013:954
Förarbeten:	Prop. 2013/14:27, bet. 2013/14:SkU10, rskr.2013/14:90

Ändring

Rubrik:	Lag (2014:50) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2014:50:00
Omfattning:	Ändr. 1 kap. 2 §, 7 kap. 8 §, 13 kap. 6, 10, 11, 16, 23 §§
Ikraft:	2015-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2013/14:16, bet. 2013/14:SkU13, rskr. 2013/14:93

Ändring

Rubrik:	Lag (2014:940) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2014:940
Omfattning:	Upph. 5 kap. 17 §; nuvarande 5 kap. 16, 18 §§ betecknas 5 kap. 18, 17 §§; ändr. 1 kap. 14, 17 §§, 5 kap. 1 §, de nya 17, 18 §§, 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a §, 13 kap. 1, 25, 28 §§, 19 kap. 1, 30, 32 §§, 20 kap. 2 §, rubr. till 10, 19 kap., rubr. närmast före 10 kap. 4 a §, 19 kap. 30 §; nya 5 kap. 16 §, 19 kap. 31 a §
Ikraft:	2015-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2013/14:224, bet. 2013/14:SkU31, rskr. 2013/14:342, direktiv 2006/112/EG

Ändring

Rubrik:	Lag (2014:941) om ändring i lagen (2014:50) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2014:941
Omfattning:	Ändr. 1 kap. 2 § i 2014:50
Förarbeten:	Prop. 2013/14:224, bet. 2013/14:SkU31, rskr. 2013/14:342

Ändring

Rubrik:	Lag (2014:940) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS-nummer:	2014:940
Omfattning:	Upph. 5 kap. 17 §; nuvarande 5 kap. 16, 18 §§ betecknas 5 kap. 18, 17 §§; ändr. 1 kap. 14, 17 §§, 5 kap. 1 §, de nya 17, 18 §§, 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a §, 13 kap. 1, 25, 28 §§, 19 kap. 1, 30, 32 §§, 20 kap. 2 §, rubr. till 10, 19 kap., rubr. närmast före 10 kap. 4 a §, 19 kap. 30 §; nya 5 kap. 16 §, 19 kap. 31 a §
Ikraft:	2015-01-01 överg.best.
Förarbeten:	Prop. 2013/14:224, bet. 2013/14:SkU31, rskr. 2013/14:342, direktiv 2006/112/EG

Bilaga 4 Momsskattesatsernas utveckling

Historik - skattesatser³⁹⁸

Tidpunkt för ändring av skattesats	Skattesatser ³⁹⁹			Kommentar
19690101 – 19701231	11,11	6,38	2,04	
19700209 – 19701031	16,28			Personbilar, TV, MC, m.m.
19701101 – 19701231	17,65			Personbilar, TV, MC, hushållskapitalvaror, m.m.
19710101 – 19740331	17,65	9,89	3,09	
19740401 – 19740915	13,64	7,76	2,46	Tillfällig nedsättning
19740916 – 19770531	17,65	9,89	3,09	
19770601 – 19800907	20,63	11,43	3,54	
19800908 – 19811115	23,46	12,87	3,95	
19811116 – 19821231	21,51	11,88	3,67	
19830101 – 19900630	23,46	12,87	3,95	
19900701 – 19901231	25	13,64	4,17	
19910101 – 19911231	25			
19920101 – 19921231	25	18		
19930101 – 19930630	25	21		
19930701 – 19951231	25	21	12	
19960101 – 19960630	25	12	6	
19960701 –	25	12	6	

³⁹⁸ Se Skatteverkets handledning 2014 för en utförligare sammanställning av omräkningstal, m.m., Bilaga 1.

³⁹⁹ Skattesatser avser pålägg på priset före skatt (%).

Bilaga 5 Förteckning över återförvisade mål avseende tryckerimomsen

(3765 – 3769-12) 20 mars 2014	(3600-13) 16 april 2014	(4806-13) 5 maj 2014	(6724–6726-13) 21 maj 2014
(3104-13 och 3105-13) 20 mars 2014	(3601-13) 16 april 2014	(4807-13) 5 maj 2014	(6727-13 och 6728-13) 21 maj 2014
	(3607-13) 16 april 2014	(4839-13) 5 maj 2014	(6729-13 och 6730-13) 21 maj 2014
(3608-13 och 3609-13) 1 april 2014	(3611-13) 16 april 2014	(4840-13) 5 maj 2014	(6984-13 och 6985-13) 21 maj 2014
(8153-13 och 8154-13) 1 april 2014	(3628-13) 16 april 2014	(4841-13) 5 maj 2014	(7054-13 och 7055-13) 21 maj 2014
(3630-13 och 3631-13) 1 april 2014	(3634-13) 16 april 2014	(4842-13) 5 maj 2014	
(3632-13 och 3633-13) 1 april 2014	(3635-13) 16 april 2014	(4843-13) 5 maj 2014	(196-14) 21 maj 2014
(3638 – 3640-13) 1 april 2014	(3629-13) 24 april 2014	(4844-13 och 4845-13) 5 maj 2014	(199-14) 21 maj 2014
(3643-13 och 3644-13) 1 april 2014	(3664-13) 24 april 2014		(201-14) 21 maj 2014
(3649 – 3653-13) 1 april 2014	(3665-13) 24 april 2014	(4785–4786-13) 5 maj 2014	(202-14) 21 maj 2014
	(3666-13) 24 april 2014	(4791–4793-13) 5 maj 2014	(706-14) 21 maj 2014
(3215-13 och 3216-13) 3 april 2014	(7178-13) 24 april 2014	(4794–4795-13) 5 maj 2014	(709–710-14) 21 maj 2014
(3547-13 och 3548-13) 3 april 2014	(3667-13) 24 april 2014	(4803–4805-13) 5 maj 2014	(748-14) 21 maj 2014
(3562-13 och 3563-13) 3 april 2014	(3717-13) 24 april 2014	(4808–4809-13) 5 maj 2014	(1046-14) 21 maj 2014
(3564-3567-13) 3 april 2014	(3735-13) 24 april 2014	(4810–4811-13) 5 maj 2014	
(3569-3571-13) 3 april 2014	(5791-13) 24 april 2014	(4835–4836-13) 5 maj 2014	(8002–8007-13) 22 maj 2014
(3575-3577-13) 3 april 2014			(8399–8402-13) 22 maj 2014
(3602-13) 3 april 2014	(4694-13 och 4695-13) 24 april 2014	(4757-13) 5 maj 2014	
(3604-3606-13) 3 april 2014	(4697-4699-13) 24 april 2014	(4758-13) 5 maj 2014	(7174-13) 22 maj 2014
	(4776-13) 24 april 2014	(4759-13) 5 maj 2014	(7175-13) 22 maj 2014
(3655-13) 11 april 2014	(4701-4703-13) 24 april 2014	(4760-13) 5 maj 2014	(7179-13) 22 maj 2014
(3656-13) 11 april 2014	(4704-4706-13) 24 april 2014	(4761-13) 5 maj 2014	(7176-13) 22 maj 2014
(3657-13) 11 april 2014	(4755-13 och 4756-13) 24 april 2014	(4762-13) 5 maj 2014	(8008-13) 22 maj 2014
(3658-13) 11 april 2014	(4765-13) 24 april 2014	(4763-13) 5 maj 2014	(8009-13) 22 maj 2014
(3659-13) 11 april 2014	(4797-4799-13) 24 april 2014	(4764-13) 5 maj 2014	
(3661-13) 11 april 2014	(4766-4768-13) 24 april 2014	(4813-13) 5 maj 2014	(7057–7058-13) 22 maj 2014
(3662-13) 11 april 2014			(7172–7173-13) 22 maj 2014
(3663-13) 11 april 2014	(4573-13) 24 april 2014	(6421-13) 19 maj 2014	(7587–7588-13) 22 maj 2014
	(4659-13) 24 april 2014	(6422-13) 19 maj 2014	
(3753-13) 11 april 2014	(4660-13) 24 april 2014	(6423-13) 19 maj 2014	(711–715-14) 23 maj 2014
(3756-13) 11 april 2014	(4661-13) 24 april 2014	(6424-13) 19 maj 2014	(930–931-14) 23 maj 2014
(3757-13) 11 april 2014	(4668-13) 24 april 2014	(6425-13) 19 maj 2014	(1047–1050-14) 23 maj 2014
(3792-13) 11 april 2014	(4693-13) 24 april 2014	(6427-13) 19 maj 2014	(1051–1055-14) 23 maj 2014
(3793-13) 11 april 2014	(4790-13) 24 april 2014	(6949-13) 19 maj 2014	
(3794-13) 11 april 2014	(4696-13) 24 april 2014		(3558-13 och 3559-13) 23 maj 2014
(3822-13) 11 april 2014	(4700-13) 24 april 2014	(5613-5615-13) 19 maj 2014	(4847-13 och 4848-13) 23 maj 2014
(4572-13) 11 april 2014		(5616–5621-13) 19 maj 2014	(4857–4860-14) 23 maj 2014
	(4707-13) 24 april 2014	(5644-13 och 5645-13) 19 maj 2014	(4861–4864-14) 23 maj 2014
(3636-13) 14 april 2014	(4708-13) 24 april 2014	(5647–5649-13) 19 maj 2014	
(3637-13) 14 april 2014	(4709-13) 24 april 2014	(6419-13 och 6433-13) 19 maj 2014	(3578–3581-14) 23 maj 2014
(3642-13) 14 april 2014	(4710-13) 24 april 2014		(3763-13) 23 maj 2014
(3645-13) 14 april 2014	(4711-13) 24 april 2014	(3610-13) 19 maj 2014	(4781-13 och 4782-13) 23 maj 2014
(3646-13) 14 april 2014	(4712-13) 24 april 2014	(3660-13) 19 maj 2014	(6199-13) 23 maj 2014
(3654-13) 14 april 2014	(4753-13) 24 april 2014	(8404–8406-13) 19 maj 2014	(7052-13) 23 maj 2014
	(4754-13) 24 april 2014	(4850–4851-13) 19 maj 2014	
(3589-13) 15 april 2014		(4852–4853-13) 19 maj 2014	(6947-13) 23 maj 2014
(3591-13) 15 april 2014	(3697-13 och 3698-13) 25 april 2014	(4854–4856-13) 19 maj 2014	(6979-13) 23 maj 2014
(3592-13) 15 april 2014	(4736-4739-13) 25 april 2014		(666-14) 23 maj 2014
(3594-13) 15 april 2014	(4769-4772-13) 25 april 2014	(6952-13) 19 maj 2014	
(3595-13) 15 april 2014	(4774-13 och 4775-13) 25 april 2014	(6977-13) 19 maj 2014	(5686-13) 26 maj 2014
(3596-13) 15 april 2014	(4777-4779-13) 25 april 2014	(8326-13) 19 maj 2014	(5687-13) 26 maj 2014
(3597-13) 15 april 2014	(4783-13 och 4784-13) 25 april 2014	(8395-13) 19 maj 2014	(5688-13) 26 maj 2014
(3598-13) 15 april 2014		(8396-13) 19 maj 2014	(5789-13) 26 maj 2014
	(3647-13 och 3648-13) 28 april 2014	(8397-13) 19 maj 2014	(5792-13) 26 maj 2014
(3551-13 och 3552-13) 15 april 2014	(3695-13 och 3696-13) 28 april 2014	(8398-13) 19 maj 2014	(5842-13) 26 maj 2014

(3555-13) 15 april 2014	(4657-13 och 4658-13) 28 april 2014		(6420-13) 26 maj 2014
(3556-13) 15 april 2014	(4662-13 och 4663-13) 28 april 2014	(6200-13) 20 maj 2014	(6980-13) 26 maj 2014
(3557-13) 15 april 2014	(4664-13 och 4665-13) 28 april 2014	(6201-13) 20 maj 2014	
(3560-13) 15 april 2014	(4666-13 och 4667-13) 28 april 2014	(6204-13) 20 maj 2014	(4936-13) 26 maj 2014
(3561-13) 15 april 2014	(4669-13 och 4670-13) 28 april 2014	(6202-13) 20 maj 2014	(5441-13) 26 maj 2014
(3568-13) 15 april 2014	(6950-13 och 6951-13) 28 april 2014	(6203-13) 20 maj 2014	(5442-13) 26 maj 2014
		(6205-13) 20 maj 2014	(5445-13) 26 maj 2014
(3106-13) 15 april 2014	(4773-13) 2 maj 2014	(6206-13) 20 maj 2014	(5448-13) 26 maj 2014
(3213-13) 15 april 2014	(4780-13) 2 maj 2014	(6978-13) 20 maj 2014	(5449-13) 26 maj 2014
(3545-13 och 3546-13) 15 april 2014	(4787-13) 2 maj 2014		(5562-13) 26 maj 2014
(3550-13) 15 april 2014	(4788-13) 2 maj 2014	(6198-13) 20 maj 2014	(5786-13) 26 maj 2014
(3553-13) 15 april 2014	(4796-13) 2 maj 2014	(6983-13) 20 maj 2014	
(3554-13) 15 april 2014	(4789-13) 2 maj 2014	(6426-13) 20 maj 2014	(3549-13) 27 maj 2014
(6731-13) 15 april 2014	(4801-13) 2 maj 2014	(6948-13) 20 maj 2014	(3582-13) 27 maj 2014
	(4802-13) 2 maj 2014	(6981-13) 20 maj 2014	(3593-13) 27 maj 2014
(3572-13) 16 april 2014		(6982-13) 20 maj 2014	(4800-13) 27 maj 2014
(3573-13) 16 april 2014	(4837-13 och 4838-13) 5 maj 2014	(7053-13) 20 maj 2014	(4846-13) 27 maj 2014
(3574-13) 16 april 2014	(5446-13) 5 maj 2014	(8393-8394-13) 20 maj 2014	(4849-13) 27 maj 2014
(3583-13) 16 april 2014	(5447-13) 5 maj 2014		(4895-13) 27 maj 2014
(3585-13) 16 april 2014	(5563-13) 5 maj 2014	(4967-13, 4968-13 och 4970-13) 21 maj 2014	(4916-13) 27 maj 2014
(3586-13) 16 april 2014		(5443-5444-13) 21 maj 2014	
(3587-13) 16 april 2014		(5564-5565-13) 21 maj 2014	(3336-3338-13) 20 oktober 2014
(3599-13) 16 april 2014		(5780-5781-13) 21 maj 2014	(3290-13) 20 oktober 2014
(3588-13) 16 april 2014		(5784-5785-13) 21 maj 2014	

www.svensktnaringsliv.se

Storgatan 19, 114 82 Stockholm

Telefon 08-553 430 00