

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
Enheten för mervärdesskatt och  
punktskatter

103 33 Stockholm

## Remiss av kommissionsförslag om mervärdesskattesatser, COM (2018) 20 final

Fi2018/00390/S2

### 1 Sammanfattning

Skatteverket har inga invändningar mot att förslagen genomförs.

Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller

- förslag till förtydliganden (avsnitten 2.1, 2.2 och 2.3)
- konsekvenserna av förslagen (avsnitten 2.5 och 2.6).

### 2 Skatteverkets synpunkter

#### 2.1 Artikel 98.1 och 98.2 – reducerade skattesatser

Skatteverket anser att utformningen av den förslagna bestämmelsen behöver förtydligas. Att dela in bestämmelsen i en huvudregel och ett undantag skapar otydlighet.

Bestämmelsen har utformats som en huvudregel som innebär att medlemsstaterna får tillämpa högst två reducerade skattesatser som inte får understiga 5 procent. Genom ett undantag från huvudregeln får medlemsstaterna även tillämpa en reducerad skattesats som understiger 5 procent samt ett undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt.

Skatteverket anser att utformningen av bestämmelsen behöver förtydligas. Förslag på alternativ utformning: ”Medlemsstaterna får tillämpa högst tre reducerade skattesatser varav en får understiga 5 procent. Därutöver får medlemsstaterna tillämpa ett undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt.”.

#### 2.2 Artikel 98.3 första stycket – slutkonsumenten

Skatteverket anser att den föreslagna bestämmelsen behöver förtydligas. Det framgår inte klart av den föreslagna direktivtexten vad som avses med ”bara gynna slutkonsumenten” och ”ett mål av allmänt intresse”.

Bestämmelsen anger att reducerad skattesats och undantag med rätt till avdrag för mervärdesskatt ska ”bara gynna slutkonsumenten”. Skatteverket anser att uttrycket inte helt och hållet återspeglar det som anges i motiveringen till förslaget. Slutkonsument i

mervärdesskattesammanhang kan vara en privatperson, en icke-beskattningsbar juridisk person eller en beskattningsbar person som bedriver en verksamhet som är undantagen från skatteplikt utan rätt till avdrag för mervärdesskatt. Av motiveringen framgår dock att slutkonsumenten är den person som förvärvar varor och tjänster för personligt bruk, i motsats till en ekonomisk verksamhet, och som därigenom påförs skatt. Mot bakgrund av att även personer som bedriver en ekonomisk verksamhet kan vara slutkonsumenter, t.ex. någon som tillhandahåller sjukvårdande behandling som är undantagen från skatteplikt, behöver bestämmelsen förtydligas. Skatteverket anser att begreppet slutkonsument kan bytas ut mot ”person som inte är en beskattningsbar person”.

Av motiveringen framgår också att reducerad skattesats och undantag inte får tillämpas på varor och tjänster som bara kan användas som insatsförbrukning men att det inte utesluter att användning av varor och tjänster som används som insatsförbrukning ändå kan omfattas av reducerad skattesats och undantag. Det förutsätter enligt förslaget att dessa varor och tjänster vanligtvis säljs till slutkonsumenter. Bestämmelsen behöver ändras så att det framgår att reducerad skattesats och undantag inte ”bara” ska gynna slutkonsumenter eftersom även andra varor och tjänster kan omfattas under förutsättning att de vanligtvis säljs till slutkonsumenter. Skatteverket föreslår därför att ”bara” tas bort.

Bestämmelsen anger vidare att reducerad skattesats och undantag ska tillämpas för att på ett konsekvent sätt fullfölja ett mål av allmänt intresse. Skatteverket anser att det behöver förtydligas vilka mål av allmänt intresse som avses för att medlemsstaterna ska kunna fastställa reducerade skattesatser och undantag på ett korrekt sätt. Detta är särskilt viktigt med tanke på att vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset redan är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132 i mervärdesskattedirektivet.

### **2.3 Artikel 98.3 andra stycket - bilaga IIIa**

Skatteverket anser att bilaga IIIa behöver förtydligas så att det framgår att även unionsinterna förvärv av varor och import av varor omfattas av normalskattesats. Skatteverket anser också att innehållet i bilaga IIIa behöver motiveras.

Av bilaga IIIa framgår vilka varor och tjänster som ska beskattas med normalskattesatsen. I bilagan anges dock endast leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Det framstår då som oklart om även andra beskattningsbara transaktioner, såsom unionsinterna förvärv av varor och import av varor, ska beskattas med normalskattesatsen i de fall det är fråga om sådana varor eller tjänster som anges i bilagan.

Skatteverket anser att även unionsinterna förvärv av varor och import av varor ska beskattas med normalskattesats om varan anges i bilaga IIIa. Skatteverket anser att bilaga IIIa behöver förtydligas så att det framgår att även unionsinterna förvärv av varor och import av varor omfattas av normalskattesats.

Av motiveringen till den föreslagna artikeln 98 framgår att reducerade skattesatser och undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt ska gynna slutkonsumenter, d.v.s. personer som förvärvar varor och tjänster för privat bruk. Förslaget innehåller emellertid inte någon motivering till varför just de varor och tjänster som anges i bilaga IIIa inte får beskattas med en reducerad skattesats eller omfattas av ett undantag. Det förefaller

långt ifrån självklart vilka skälen är till att medlemsstaterna ska få tillämpa en reducerad skattesats på personbilar men inte på möbler. Båda kategorierna av varor levereras normalt till privatpersoner för privat bruk. Ett annat exempel där skillnaden i skattesatser framstår som omotiverad är att begagnade varor i form av t.ex. böcker inte ska få beskattas med en reducerad skattesats när den möjligheten finns för nya böcker.

Skatteverket anser att det behöver motiveras varför de kategorier av varor och tjänster som anges i bilaga IIIa inte får beskattas med en reducerad skattesats eller omfattas av ett undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt. Detta för att bilaga IIIa ska få en tydlig koppling till de villkor som uppställs i artikel 98.3 andra stycket.

#### **2.4 Artikel 99 a - den vägda genomsnittliga skattesatsen**

Skatteverket stödjer förslaget att den vägda genomsnittliga skattesatsen (WAR) ska överstiga 12 procent.

I artikel 99 a anges att WAR ska överstiga 12 procent för att säkerställa att medlemsstaterna har ett intäktskydd, d.v.s. en lägsta nivå för mervärdesskatteintäkterna. WAR beaktar alla gällande mervärdesskattesatser och varje skattesats vägs med den andel av värdet på de transaktioner på vilka den skattesatsen tillämpas som en procentandel av de totala beskattningsbara transaktionerna.

Enligt SCB:s beräkningar uppgår WAR i Sverige till drygt 20 procent för 2016. Denna beräkning är i enlighet med artikel 4 i rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89, vilken hänvisas till i artikel 99 a.

Skatteverket konstaterar att en WAR som är beräknad till drygt 20 procent för 2016 är långt över den av kommissionen föreslagna nivån på 12 procent. Skatteverket stödjer förslaget i artikel 99 a.

#### **2.5 Artikel 111 b) – undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt**

Skatteverket konstaterar att om Sverige ska behålla nuvarande undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt måste det analyseras om villkoren i den föreslagna artikeln 98 är uppfyllda. Enligt Skatteverkets uppfattning uppfyller endast läkemedel som lämnas ut enligt recept dessa villkor.

Inledningsvis framgår det av förslaget att artikel 111 b) ska utgå. I bestämmelsen ges Sverige rätt att fortsätta tillämpa undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som har betalats i det föregående ledet för följande varor och tjänster.

- Tidningar, inklusive radio- och kassettidningar för synskadade.
- Läkemedel till sjukhus eller läkemedel som säljs mot recept.
- Framställning av tidskrifter för ideella organisationer eller tjänster som har samband med sådan framställning.

I mervärdesskattelagen (1994:200), ML, finns bestämmelser om undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt för följande varor och tjänster.

- Läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning<sup>1</sup>
- Tjänster som tillhandahålls en utgivare av sådana publikationer som avses i 1 på uppdrag av honom, om tjänsterna avser framställning av publikationen, varmed förstås mångfaldigandet eller de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet av publikationen, eller avser distribution av upplagan eller någon annan åtgärd som naturligt hänger samman med framställningen<sup>2</sup>.

Det kan konstateras att om förslaget genomförs och Sverige ska behålla dessa undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt måste en analys göras om villkoren i artikel 98 är uppfyllda.

Enligt Skatteverkets uppfattning uppfyller sådana läkemedel som lämnas ut enligt recept villkoren i artikel 98 och får därför undantas från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt.

Det är däremot osäkert om läkemedel som levereras till sjukhus omfattas av artikel 98. Enligt förslaget ska reducerad skattesats och undantag gynna slutkonsumenterna. Av motiveringen till artikel 98 framgår att slutkonsument är den person som förvärvar varor och tjänster för privat bruk. Läkemedel har visserligen inte tagits upp i bilaga IIIa men sjukhus som köper läkemedel använder dessa varor i sin ekonomiska verksamhet och kan därför, mot bakgrund av motiveringen till förslaget, inte ses som en slutkonsument.

## 2.6 Nuvarande reducerade skattesatser i ML

Vid genomgång av de varor och tjänster som omfattas av reducerade skattesatser i ML har Skatteverket noterat att de flesta uppfyller de villkor som anges i den föreslagna artikeln 98, inklusive bilaga IIIa.

Följande transaktioner, som i dag beskattas med reducerad skattesats i ML, uppfyller enligt Skatteverkets uppfattning dock inte dessa villkor.

- Omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt import av sådana konstverk<sup>3</sup>.
- Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information<sup>4</sup>.
- Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> 3 kap. 23 § 2 ML

<sup>2</sup> 3 kap. 19 § första stycket 2 ML

<sup>3</sup> 7 kap. 1 § andra stycket 2-3 ML

<sup>4</sup> 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML

<sup>5</sup> 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML

Konstverk är sådana varor som finns upptagna i den föreslagna bilagan IIIa och som därför ska omfattas av normalskattesatsen. En reducerad skattesats för rättigheter som anges i andra och tredje strecksatsen ovan gynnar främst beskattningsbara personer varför den föreslagna artikeln 98 inte är tillämplig för sådana tjänster. Om förslaget genomförs kommer därför dessa tillhandahållanden inte att omfattas av en reducerad skattesats.

### **3           Konsekvenser för Skatteverket**

Förslaget medför inte några omedelbara konsekvenser för Skatteverket. De föreslagna bestämmelserna är riktade till medlemsstaterna som i sin tur får lagstifta om eventuella reducerade skattesatser och undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt.

Vilka konsekvenserna blir för Skatteverket beror således på vilka reducerade skattesatser respektive undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som införs i Sverige med anledning av förslaget. Om nya skattesatser och undantag införs i ML kommer det att skapa nya gränsdragningsproblem.