

**Ett upphävande av den
mervärdesskatterättsliga
slussningsregeln**

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning	1
1 Sammanfattning	2
2 Författningsförslag	3
2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	3
2.2 Bakgrund.....	7
2.3 Gällande rätt.....	7
3 Överväganden och förslag	9
3.1 Slussningsregeln upphävs	9
4 Konsekvensanalys.....	10
4.1 Offentligfinansiella och andra effekter	10
5 Författningskommentarer.....	12
5.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	12

1 Sammanfattning

Promemorian innehåller förslag till upphävande av bestämmelserna i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Skälet till ändringen, ett avskaffande av den så kallade slussningsregeln, är att bestämmelserna strider mot mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Därtill görs vissa följdändringar med anledning av upphävandet av regeln.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2015.

2 Författningsförslag

2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdes- skattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 4 § samt 8 a kap. 2, 3 och 6 §§ mervärdes-
skattelagen (1994:200) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

4 §¹

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också
göra avdrag

1. om den skattskyldige från någon annan skattskyldig eller någon som har
rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ har övertagit verksamhe-
ten eller en del av den: för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare
ägarens förvärv för verksamheten, om den tidigare ägaren inte har gjort avdrag
för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berätti-
gad till sådant avdrag eller sådan återbetalning om han hade fortsatt att driva
verksamheten,

2. om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering,
väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfällighe-
ten används i den verksamhet som medför skattskyldighet: för den ingående
skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som
svarar mot hans andel i samfälligheten,

3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt
vid importen av varan utan att han varit skattskyldig för importen eller han har
betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för
den skatt som Tullverket tagit ut, dock endast under förutsättning att leveran-
tören inte är skattskyldig enligt denna lag för annat än importen och den
skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv hade varit skattskyldig
för importen,

4. om den skattskyldige köper en
fastighet, hyresrätt eller en bostads-
rätt till en lägenhet och fastigheten
eller lägenheten i säljarens bygg-
nadsrörelse har tillförts tjänster, vil-
kas tillförande utgör skattepliktiga
uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fas-
tigheten eller lägenheten därefter har
tagits i bruk av säljaren: för den ut-
gående skatt som säljaren har redovi-
sat eller ska redovisa för uttagen,

4. om den skattskyldige köper en
fastighet, hyresrätt eller en bostads-
rätt till en lägenhet och fastigheten
eller lägenheten i säljarens bygg-
nadsrörelse har tillförts tjänster, vil-
kas tillförande utgör skattepliktiga
uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fas-
tigheten eller lägenheten därefter har
tagits i bruk av säljaren: för den ut-
gående skatt som säljaren har redovi-
sat eller ska redovisa för uttagen,
eller

5. om den skattskyldige är ett företag
som ingår i en koncern och tillhan-
dahålls en tjänst av ett företag som
ingår i samma koncern utan att det
senare företaget är skattskyldigt eller

5. om den skattskyldige i sin bygg-
nadsrörelse tillfört en egen fastighet
eller en lägenhet som han innehar med
hyresrätt eller bostadsrätt tjänster som
utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap.

¹ Senaste lydelse 2007:1376.

har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagets förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import, eller

6. om den skattskyldige i sin byggnadsrörelse tillfört en egen fastighet eller en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten eller lägenheten därefter tas i bruk av den skattskyldige i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättshavaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen.

Vid tillämpningen av första stycket 5 ska endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

8 a kap.

2 §²

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,

2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,

3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 §

3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 §

² Senaste lydelse 2007:1376.

första stycket 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och första stycket 4 eller 5 med minst 100 000 kronor, och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i första stycket 3 och 4 ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

Verksamhetstillbehör ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1.

3 §³

Vad som i 4 § första stycket 3, 4 och 5, 6 § fjärde stycket, 7 § fjärde stycket samt 12 och 13 §§ sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter. Rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare. *Detsamma gäller när en hyresgäst eller en bostadsrättshavare erhållit avdragsrätt på grund av bestämmelserna i 8 kap. 4 § första stycket 5.*

Vad som i 4 § första stycket 3, 4 och 5, 6 § fjärde stycket, 7 § fjärde stycket samt 12 och 13 §§ sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter. Rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare.

6 §⁴

Avdrag för ingående skatt ska jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse skett inom viss tid (korrigerings tiden).

Denna tid är

1. i fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 4 tio år, räknat på det sätt som anges i tredje och fjärde styckena,

2. i fall som avses i 2 § första stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6, och

2. i fall som avses i 2 § första stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 5, och

3. för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten för förvärvet.

I korrigerings tiden ska räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnaden eller avdraget gjorts eller förvärvet skett.

Ny-, till- eller ombyggnad i fall som avses i andra stycket 1 ska anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid bygg- eller anläggningsentreprenader, det beskattningsår under vilket slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om

³ Senaste lydelse 2007:1376.

⁴ Senaste lydelse 2007:1376.

fastigheten överlåts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har medgetts, anses dock ny-, till- eller ombyggnaden ha skett det år avdrag medgetts.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015. Äldre föreskrifter gäller fortfarande för jämkningen av avdrag för ingående skatt som gjorts före ikraftträdandet enligt den upphävda 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket.

2.2 Bakgrund

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i HFD 2013 ref. 25 funnit att 8 kap. 4 § första stycket 5 ML (försättningsvis ”slussningsregeln”) är oförenlig med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁵, härafter mervärdesskattedirektivet.

Slussningsregeln innebär att avdrag får göras om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern, utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagets förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten. Allt under förutsättning att det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import.

Vid tillämpningen av slussningsregeln ska endast svenska moderföretag och helägda svenska dotterbolag anses ingå i samma koncern.

Slussningsregeln syftar till att undvika kumulativa effekter vid tillhandahållande av skattefria tjänster inom en koncern. Enligt förarbetena bör koncerner tillerkännas oinskränkt avdragsrätt för alla förvärv som i sak avser verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. förvärv som skulle ha omfattats av avdragsrätten om de hade gjorts av det skattskyldiga koncernföretaget (se prop. 1978/79:141, s. 77). Tekniskt åstadkoms detta genom att den ingående skatten på ett förvärv eller en import som gjorts av det icke skattskyldiga företaget ”slussas” till det skattskyldiga företaget och dras av hos detta företag. Det skattskyldiga företaget får därmed i princip göra samma avdrag som om det självt hade gjort de aktuella förvärven.

I mervärdesskattedirektivet finns ingen bestämmelse som direkt motsvarar slussningsregeln. Den lösning som direktivet tillhandahåller för att undvika kumulativa effekter vid koncerninterna förvärv är i stället s.k. gruppregistrering (artikel 11). I nämnda prejudikat har HFD, av där närmare angivna skäl, slagit fast att slussningsregeln avviker från direktivets bestämmelse om gruppregistrering både när det gäller den teknik som används och när det gäller det skattemässiga utfallet. Den avdragsrätt som medges enligt regeln kan inte heller anses vara grundad på någon annan bestämmelse i direktivet. Slussningsregeln strider därmed enligt HFD, och som redan framgått, mot direktivet. Att så är fallet hade för övrigt konstaterades redan i samband med den översyn av mervärdesskattelagstiftningen som gjordes inför Sveriges anslutning till EU, men regeln har ändå fått vara kvar (se SOU 1994:88, s. 235 ff. och prop. 1994/95:57, s. 127 ff.).

2.3 Gällande rätt

Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Avdrag får enligt 4 § första stycket 5 i vissa fall också göras för ingående skatt på ett förvärv eller en import som gjorts av ett annat företag som ingår i samma koncern. För att avdrag ska medges enligt den bestämmelsen krävs att det är fråga om ett skattskyldigt

⁵ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112). Direktivet är senast ändrat genom direktiv 2013/61/EU (EUT L 353, 28.12.2013, s. 5, Celex 32013L0061).

företag som tillhandahålls en tjänst av ett annat koncernföretag som inte är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML. Den ingående skatten ska vidare hänföra sig till det sistnämnda företags förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten. Avdrag medges endast om det skattskyldiga företaget självt hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import.

Vid tillämpningen av slussningsregeln ska enligt 8 kap. 4 § andra stycket ML endast moderföretag och helägda dotterföretag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

3 Överväganden och förslag

3.1 Slussningsregeln upphävs

<p>Promemorians förslag: Den mervärdesskatterättsliga slussningsregeln ska upphävas.</p>

Skälen för promemorians förslag: I HFD 2013 ref. 25 fastslås, så som redovisats i avsnitt 2, att slussningsregeln är oförenlig med mervärdesskattedirektivet. Regeln bör av denna anledning upphävas. Detsamma gäller, och då i form av en följdändring, andra stycket i samma lagrum. Där definieras vilka företag som ska anses ingå i en koncern vid tillämpningen av regeln.

Ett ytterligare skäl för att upphäva de aktuella bestämmelserna är, av de skäl som anges i prejudikatet, att slussningsregeln, dvs. en nationell svensk nationell regel utan stöd i mervärdesskattedirektivet, i vissa fall med hänvisning till Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt ska tillämpas mot sin lydelse på företag hemmahörande utanför Sverige. Det kan inte godtas. Slussningsregeln och därmed sammanhängande bestämmelser bör följaktligen utmönstras ur mervärdesskattelagen även av denna anledning. Därutöver föranleder förslaget vissa följdändringar.

Den 1 januari 2015 är en lämplig ikraftträdandetidpunkt för förslaget.

Förslaget föranleder ändringar i 8 kap. 4 § och 8 a kap. 2, 3 och 6 §§ ML.

4 Konsekvensanalys

4.1 Offentligfinansiella och andra effekter

Inledning

Slussningsregeln saknar stöd i mervärdesskattedirektivet. Några vägande invändningar mot ett upphävande av regeln kan därför inte komma ifråga. Likväl finns anledning att kort beröra förslaget konsekvenser.

Koncernföretag som i dag använder regeln kommer att få en minskad avdragsrätt. Samtidigt bör på nytt understrykas att avdragsrätten enligt slussningsregel är en rätt de egentligen inte tillerkänns av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Det saknas möjlighet att med säkerhet ange hur många företag som i dag använder sig av slussningsregeln. Detta eftersom uppgifterna i skattedeklarationen inte möjliggör en sådan utskiljning. Uppgifter från Skatteverkets Storföretagsregion (SFR) och utlandsskattekontor möjliggör dock vissa uppskattningar i aktuella avseenden. Enligt SFR förekommer slussning i stort sett endast i koncerner med internbanksfunktioner. Det uppges vara mycket ovanligt att slussning förekommer vid uthyrning av verksamhetslokaler.

Regeringen har i den ekonomiska vårpropositionen för år 2014 aviserat att de så kallade mervärdesskattegrupperna ska slopas från och med den 1 januari 2015. De finansiella företag som i dag använder sig av sådana grupper kan, om inte reglernas upphävande samordnas tidsmässigt, i viss utsträckning tänkas börja använda sig av slussningsregeln.

Offentlig finansiella effekter

Utifrån vad som framkommit vid SFR:s kontrollverksamhet uppskattas den totala slussade avdragsgilla ingående skatten uppgå till mellan 1 miljon och 3 miljoner kronor per koncern och år. Antalet koncerner som årligen använder slussning uppskattas till mellan 10 och 100 stycken. Vidare har utlandsskattekontoren efter HFD 2013 ref. 25 återbetalat totalt ca 5 miljoner kronor per år till utländska koncernföretag. Mot denna bakgrund bedöms förslaget medföra 25–205 miljoner kronor i ökade mervärdesskatteintäkter per år för staten.

Företagen

För de ifrågavarande koncernföretagen medför ett slopande av slussningsregeln att mervärdesskatten blir en kostnad av den storlek som angivits i närmast föregående avsnitt. Samtidigt torde regelns utmönstrande kunna leda till någon minskning i de aktuella företagens administrativa börda, vilken dock bedöms vara marginell. Det saknas möjlighet att bedöma i vad mån ett upphävande av slussningsregeln kan leda till förändringar i koncernstrukturer och de eventuella kostnaderna för detta.

De allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket

Med tanke på de få koncernföretag som använder sig av slussningsregel bedöms den positiva effekten för de allmänna förvaltningsdomstolarna i form av minskad måltillströmning vara marginell.

Även för Skatteverket kommer ett slopande av slussningsregeln medföra färre ärenden. En viss ökning av handläggning i form av brevfrågor m.m. om-

prövningsärenden kan däremot tänkas uppkomma. De ökade kostnaderna för Skatteverket med anledning av detta uppskattas till ett par hundra tusen kronor per år.

5 Författningskommentarer

5.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdes- skattelagen (1994:200)

8 kap.

4 §

I *första styckets fjärde punkt* görs en redaktionell ändring föranledd av att stycket numera har fem, inte som tidigare sex, punkter. Den tidigare sjätte punkten i första stycket är numera omnumrerad till *femte punkten* i samma stycke. Paragrafen har inte längre något andra stycke.

8 a kap.

2 §

I *första stycket tredje punkten* görs en följdändring med anledning av ändringarna i 8 kap. 4 §.

3 §

I paragrafen görs en följdändring med anledning av ändringarna i 8 kap. 4 §.

6 §

I *andra stycket tredje punkten* görs en följdändring med anledning av ändringarna i 8 kap. 4 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ikraftträdandebestämmelsen anger på sedvanligt vis vid vilken tidpunkt lagen ska börja gälla. Den 1 januari 2015 är en lämplig ikraftträdandetidpunkt för förslaget.

Äldre föreskrifter gäller fortfarande för jämkningen av avdrag för ingående skatt som gjorts före ikraftträdandet enligt den upphävda 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket. De upphävda jämkningsreglerna i 8 a kap. 3 § tredje meningen och 6 § ska alltså fortsatt tillämpas i förekommande fall om en hyresgäst eller bostadsrättshavare har erhållit avdragsrätt på grund av den upphävda slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket före ikraftträdandet. Detta kan bli aktuellt om hyresgästen eller bostadsrättsinnehavaren inom den återstående delen av korrigeringstiden ändrar användningen av lokalen på ett sådant sätt att avdragsrätten minskar.