

# Ordet ”uppströms” missvisande i förhållande till EU-rätten

I ett par tidigare artiklar i Balans fördjupning har Björn Forssén tagit upp luckor och brister i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och tullagen (2016:253) som berör mervärdesskatten (momsen). I denna artikel fortsätter artikelförfattaren med att ta upp brister beträffande ML, men denna gång rör det sig om en sådan omständighet i förarbetena till ML. Det rör sig om en skillnad i regeringens proposition jämfört med i den EU-rättsakt som ska implementeras i ML beträffande ordet ”uppströms” i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas via ledning från tredje land (plats utanför EU), närmare bestämt 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML. Han beskriver i denna artikel hur ett sådant ord om teknik vållar problem för lagstiftaren, och kan leda rättstillämparna fel vid tolkning av den regeln, eftersom svenska myndigheter och domstolar traditionellt tillmäter de nationella förarbetena en stark ställning som rättskälla och därmed kan förbise att en proposition avseende en regel i ML kan vara missvisande i förhållande till närmast motsvarande bestämmelse i en EU-rättsakt, vilken bör ges det högre tolkningsvärdet, såsom i förevarande fall artikel 143.1 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU.

**Text: Björn Forssén**



artikeln *Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet* (publicerad i Balans fördjupning nr 1/2019) behandlade jag tre exempel på luckor eller brister i mervärdesskattelagen, ML, beträffande fastighetsom-

rådet. I denna artikel tar jag upp ett exempel på att en sådan brist kan bestå i att förarbetena till en regel i ML är missvisande jämfört med närmast motsvarande bestämmelse i den EU-rättsakt vars regler ska implementeras i ML. Jag har valt en tämligen anonym regel i ML på anläggningsområdet, vilket kan anses höra under fastighetsområdet i en bredare bemärkelse. Den bestämmelse som jag behandlar i nämnda hänseende i denna artikel är regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas via ledning från tredje land (plats utanför EU), 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML, där ordet *uppströms* förekommer och ges olika innebörd beroende på om det tolkas utifrån regeringens proposition 2010/11:28 Vissa tekniska mervärdesskattefrågor, som föregick att det ordet infördes i regeln, eller utifrån närmast motsvarande bestämmelse i artikel 143.1 i EU:s mervärdesskattedirektiv. Tolkningen av ordet *uppströms* är inte i första hand ett regeltekniskt problem, utan problematiken som tas upp här gäller hur ett ord om teknik i ML kan ges olika beskrivningar i olika rättskällor, såsom i de nationella förarbetena till regeln i fråga jämfört med i aktuell rättskälla från EU.<sup>1</sup> För övrigt kan denna artikel även anses koppla till min artikel *Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmningar av vem som är beskattningsbar person* (publicerad i Balans fördjupning nr 3/2018), eftersom den artikeln också berörde import.

### Problembeskrivning och bedömning

Frågan som behandlas i denna artikel gäller ett semantiskt tolkningsproblem. Det rör sig, som nämnts,

om ordet *uppströms* i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas från tredje land (plats utanför EU), 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML.

Genom SFS 2004:1155 implementerades 1 januari 2005 i 3 kap. 30 § ML artikel 1.3 i rådets direktiv 2003/92/EG, där det angavs att det, angående undantag från skatteplikt för införsel, i art. 14.1 i sjätte direktivet skulle läggas till följande led:

”k) Import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el.”

Bestämmelsen återfinns idag i artikel 143.1 i mervärdesskattedirektivet, som stipulerar vissa undantag från skatteplikt för import, nämligen i led l, och har, genom rådets direktiv 2009/162/EU, ändrats så att den lyder:

”Import av gas som transporteras genom ett naturgassystem eller varje nät som är anslutet till ett sådant system eller införs från ett fartyg som transporterar gas i ett naturgassystem eller rörledningsnät uppströms, av el eller av värme eller kyla genom nät för värme och kyla.”

Genom SFS 2010:1892 implementerades 1 januari 2011 mervärdesskattedirektivets artikel 143.1 l i 3 kap. 30 § femte stycket ML, som lyder:

”Från skatteplikt undantas även import av

1. gas som
  - a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
  - b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms,
2. el, eller
3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.”

Av intresse i denna artikel är att lagstiftaren på sidan 63 i författningskommentaren i prop. 2010/11:28

anger att med ordet *uppströms* i punkt 1 b) i lagrummet i fråga ”ska i detta sammanhang förstås att ett rörledningssystem används i samband med produktionsverksamhet, det vill säga gasutvinning”, och lagstiftaren anger att termen *uppströms* är ”hämtad från olje- och gasindustrins språkbruk”. Lagstiftaren nämner i och för sig på sidan 26 i den allmänna motiveringen i propositionen, att utvidgningen av skattebefrielsen i fråga vid import av gas sker av neutralitetsskäl, men lagstiftaren förbigår att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importeras genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt. Av punkt 3 i ingressen till rådets direktiv 2009/162/EU följer nämligen enligt min mening att skattebefrielsen i fråga motiveras av neutralitetsskäl i förhållande till undantag för gas som importeras – det vill säga införs från tredje land – genom rörledningar. Rådet anger också däri att gas som importeras med hjälp av fartyg har samma egenskaper som den gas som importeras genom rörledningar och som är, efter återförgasning, avsedd att transporteras genom rörledningar. De skäl för regeln i fråga som anges i ingressen till EU-direktivet 2009/162/EU är således den verkliga kontext i vilken ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML ska sättas.

– Om fortsatt enbart det undantag från skatteplikt som stipuleras för import av gas genom rörledningar enligt punkt 1 a) i lagrummet skulle ha gällt, skulle bristande neutralitet ha förelegat gentemot import av gas med hjälp av fartyg fram till återförgasningen. I beskattningsunderlaget för moms vid import av vara ska nämligen även ingå sådana bikostnader som bl.a. transportkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet (jämför 7 kap. 8 § andra stycket första meningen ML). Genom punkt 1 b) i 3 kap. 30 § femte stycket uppkommer inte mervärdesbeskattning av den del av transporten av gas med hjälp av fartyg som sker inom landet vid import från tredje

land. Neutralitet föreligger således i förhållande till import av gas från tredje land som transporteras hela vägen i rörledningar.

I propositionen till SFS 2004:1155, regeringens proposition 2004/05:15 Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m., noterades på sidan 30 att det dåförtiden saknades distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land, och att importen av gas skedde via båt eller bil. Införsel av gas via rörledning har av tradition skett från Danmark, men numera finns gasledning i Östersjön från Ryssland till Tyskland och det vore idag tekniskt möjligt med import av gas via rörledning från tredje landet Ryssland. En annan sak är det i förevarande sammanhang att gas som kommer via rörledning till Sverige har sitt ursprung i Ryssland, även om den kommer på så sätt via EU-länderna Tyskland och Danmark.

Samhället blir alltmer komplext och teknikutvecklingen sker i ett högt tempo. I det perspektivet är det bra att det finns regler i ML som ska garantera neutralitet vid beskattningen, såsom i förevarande fall med import av gas via rörledning respektive med hjälp av fartyg för överföring till rörledning. Emellertid kräver det också att lagstiftaren är medveten och kunnig om den verkliga kontext i vilken orden som ska skapa skattereglerna sätts. En sådan förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena, genom att hänvisa ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext (som för övrigt framgår i ingressen till det aktuella direktivet), riskerar att leda till ett i förhållande till syftet med reglerna missvisande tolkningsresultat av regeltexten i fråga.

I min doktorsavhandling från 2013, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*<sup>2</sup>, nämner jag på sidan 38, att lojaliteten till förarbeten är så tungt förankrad i svensk rättskällehänsyn att det är en nationell tolkningsprincip att de är en sådan rättskälla som bör beaktas, om inte starka motskäl – främst lagregelns ordalydelse – talar för en annan tolkning, och att det är svenska domstolar som kan avgöra om svenska nationella

## ”Därför bör kommentarer som lagstiftaren gör i förarbetena vara tydliga, när det gäller beskrivningen av motiven för regeln som ska implementeras.”

tolkningsprinciper medger en EU-konform tolkning av ML. EU-domstolen anser att det är möjligt att göra en EU-konform tolkning av svensk lagtext i strid med förarbetena, men anser också att det inte innebär en skyldighet för medlemsländerna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse (*contra legem*).<sup>3</sup> Att svenska myndigheter och domstolar traditionellt tillmäter förarbetena ett högt tolkningsvärde kan således medföra att de förbiser att en proposition avseende en regel i ML kan vara missvisande i förhållande till närmast motsvarande bestämmelse i en EU-rättsakt. Därför bör kommentarer som lagstiftaren gör i förarbetena vara tydliga, när det gäller beskrivningen av motiven för regeln som ska implementeras.

– I ingressen till ett direktiv från EU anges skälen – motiven – för reglerna i direktivet, och rättstillämparna ska enligt min mening inte ges en bristfällig vägledning för lagtolkning i förarbetena. I exemplet med vad som menas med *uppströms* får den som därvidlag använder propositionen och författningsskribenten däri som rättskälla en bristfällig information om motiven för direktivbestämmelsen som infördes i 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML. En rättstillämpare måste för lagtolkningen gå vidare till EU-direktivet i fråga och de skäl som framgår av dess ingress angående temat neutralitet, för att finna de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Först då kan rättstillämparen göra en relevant tolkning av det lagrum i vilket direktivbestämmelsen ska vara implementerad, det vill säga som här av 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML.

### Konklusioner

Den förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena till 3 kap. 30 § femte stycket 1 b), som infördes 2011 i ML (genom SFS 2010:1892), genom att på sidan 63 i prop. 2010/11:28 hänvisa angående ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext, riskerar att leda till tolkningsresultat som – i förhållande till syftet med regeln i motsvarande EU-direktiv – innebär att regeltexten i fråga

i ML är missvisande, enligt min uppfattning. Risken för att den bristen i förarbetena till regeln i fråga skulle uppkomma hade undvikits, om lagstiftaren hade beaktat de skäl till regeln i fråga som framgår i ingressen till det aktuella direktivet. Av punkt 3 i ingressen till rådets direktiv 2009/162/EU, varigenom artikel 143.1 l i mervärdesskattedirektivet ändrades, följer enligt min mening att skattebefrielsen enligt 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML, vari artikel 143.1 l ska ha blivit implementerad, motiveras av neutralitetsskäl i förhållande till undantag för gas som importeras – det vill säga införs från tredje land – genom rörledningar. Genom att i stället hänvisa till branschspråkbruk angående innebörden av ordet *uppströms*, underlättar lagstiftaren att beskriva i förarbetena att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importeras genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt.

Genom lagstiftarens förenklade beskrivning i förarbetena av ordet *uppströms* måste en rättstillämpare gå vidare till EU-direktivet 2009/162/EU och de skäl som framgår av punkt 3 i dess ingress angående temat neutralitet, för att finna de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Först då kan en rättstillämpare göra en EU-konform tolkning av ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML. Mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällevärdelse har enligt min mening lagstiftaren därigenom skapat ett semantiskt tolkningsproblem såtillvida att nämnda förenklade beskrivning av ordet *uppströms* skapar den risken att rättstillämparna stannar vid förarbetena och inte går vidare till EU-direktivet, där den verkliga kontexten för ordet *uppströms* återfinns. Det kan således leda fel vid uttolkningen av ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML.

Det kan med andra ord vålla problem för rättstillämparna att ordet *uppströms* i den aktuella regeln i ML har fått en annan bestämning i de nationella förarbetena jämfört med i motsvarande rättsakt från EU enligt vad jag beskriver i denna artikel. Risken

## ”Lagstiftaren hade uppenbarligen inte klart för sig att energialstring är omöjlig enligt fysikens lagar.”

är enligt min uppfattning att svenska myndigheter och domstolar kan komma att förbise att en proposition avseende en regel i ML kan vara missvisande i förhållande till närmast motsvarande bestämmelse i en EU-rättsakt. Med hänsyn till att Skatteverket och domstolarna får förmodas sakna egen förförståelse av ord som avser teknik, såsom ordet uppströms angående gasledning, är enligt min mening den risken påtaglig i förevarande och liknande fall där ML innehåller ord om teknik. Jag har i annat sammanhang givit ytterligare ett exempel på semantiska problem i mervärdesskattelagstiftningen, och som förelåg med anledning av ordvalet i ett naturvetenskapligt hänseende i föregångaren till ML, lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML).<sup>4</sup> Det gällde bruket i GML av ordet energialstring. Före 1 juli 1982 angavs nämligen i 8 § 4) GML undantag från skatteplikt för: ”elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller *energi*alstring, dock inte ved, torv, T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen och fotogen för drift av snabbgående dieselmotor”. Lagstiftaren hade uppenbarligen inte klart för sig att *energi*alstring är omöjlig enligt fysikens lagar: Energi kan bara omvandlas mellan olika energiformer – inte alstras, skapas. Den regel i ML som jag tar upp i denna artikel beträffande innebörden i det tekniska ordet *uppströms* angående gasledning är sällan omskriven, men den kan vara av intresse nu när Nord Stream 2 ska bli klar under 2020, det vill säga den nya gasledning i Östersjön mellan Ryssland och Tyskland som blir parallell till gasledningen Nord Stream, som invigdes i november 2011.



### **BJÖRN FORSSÉN**

*juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.*

### Fotnoter

- 1) Jfr avsnitten 3.6.1 och 3.6.2 i Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan, av Björn Forssén. Melker Förlag 2017 (nedan Forssén 2017).
- 2) Avhandlingen återfinns i fulltext i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).
- 3) Se punkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.).
- 4) Se avsnitt 2.2 i Forssén 2017.