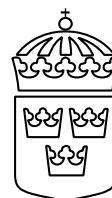


# Regeringens proposition

## 2017/18:16



### Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg samt deklarationstidpunkt i vissa fall

Prop. 2017/18:16

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 21 september 2017

*Stefan Löfven*

*Magdalena Andersson*  
(Finansdepartementet)

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändringar i mervärdesskattelagen i fråga om undantag från skatteplikt för vissa fartyg. Ändringarna innebär att undantaget begränsas till omsättning av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Undantag kommer även att gälla omsättning av fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske. Ändringarna innebär även att undantag kommer att gälla för omsättning av de flesta varor för förbrukning och försäljning ombord på sådana fartyg som undantas från skatteplikt samt för tjänster avsedda för dessa fartyg. Vissa kompletterande ändringar i lagen om frihet från skatt vid import, m.m. samt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg föreslås också.

I propositionen föreslås vidare en ändring av deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall. Den som är befriad från mervärdesskatt pga. låg omsättning kan välja att ändå bli skattskyldig och ta ut mervärdesskatt efter beslut från Skatteverket. Beslutet kan fattas efter den ordinarie tidpunkten för att deklarerat mervärdesskatten. Vid sådana beslut kan det därför uppkomma situationer där det inte går att lämna deklarationen och betala mervärdesskatten i rätt tid. Förslaget innebär att deklarationstidpunkten skjuts fram i en sådan situation.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

## Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut .....	4
2	Lagtext .....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. ....	17
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg .....	18
2.4	Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	20
3	Ärendet och dess beredning .....	21
4	Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg .....	22
4.1	Gällande rätt .....	22
4.1.1	Svensk rätt .....	22
4.1.2	EU-rätt .....	23
4.2	Nya regler om undantag som avser fartyg .....	23
4.2.1	Undantag för fartyg .....	23
4.2.2	Undantag för varor som används på fartyg .....	27
4.2.3	Undantag för tjänster som avser fartyg .....	30
4.3	Konsekvenser .....	32
4.3.1	Inledning .....	32
4.3.2	Syfte och alternativa lösningar .....	33
4.3.3	Tidpunkt för ikraftträdande och behov av särskilda informationsinsatser .....	33
4.3.4	Offentligfinansiella effekter .....	33
4.3.5	Effekter för företagen .....	33
4.3.6	Effekter för myndigheter .....	36
4.3.7	Övriga effekter .....	36
5	Deklarationstidpunkt för mervärdesskatt när skattebefrielse upphör genom beslut .....	36
5.1	Bakgrund .....	36
5.2	Deklarationstidpunkten skjuts fram i vissa fall .....	37
5.3	Konsekvenser .....	38
5.3.1	Syfte och alternativa lösningar .....	38
5.3.2	Förslagets förenlighet med EU-rätten .....	38
5.3.3	Offentligfinansiella effekter .....	39
5.3.4	Effekter för företagen .....	39
5.3.5	Effekter för myndigheter .....	40
5.3.6	Övriga effekter .....	40
6	Författningskommentar .....	40
6.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	40
6.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. ....	43

6.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg .....	44	Prop. 2017/18:16
6.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	44	
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg.....	45	
Bilaga 2	Lagförslag i promemorian Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg.....	46	
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg .....	59	
Bilaga 4	Sammanfattning av promemorian Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall .....	60	
Bilaga 5	Lagförslag i promemorian Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall i nu relevanta delar .....	61	
Bilaga 6	Förteckning över remissinstanserna för promemorian Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall ....	62	
Bilaga 7	Lagrådets yttrande över lagrådsremissen Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg .....	63	
Bilaga 8	Lagrådets yttrande över lagrådsremissen Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall .....	64	
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 21 september 2017 .....		66	

## Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.,
3. lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg,
4. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Regeringen har följande förslag till lagtext.

## 2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup>  
*dels* att 1 kap. 13 a §, 2 kap. 3 och 5 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 21–22 och  
24 §§, 5 kap. 3 a och 19 §§, 8 kap. 9 §, 9 d kap. 3 §, 10 kap. 11 och 12 §§  
och 19 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas en ny paragraf, 3 kap. 21 b §, av följande  
lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 13 a §

Med *nya transportmedel* förstås

1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till  
lands av personer eller varor och som har en motor med en  
cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än  
7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första  
gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst  
6 000 kilometer,

2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som  
anges i 3 kap. 21 och 22 §§, om de omsätts inom tre månader efter det  
att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats  
högst 100 timmar, och

2. fartyg vars längd överstiger  
7,5 meter, utom sådana fartyg som  
anges i 3 kap. 21 a §, om de  
omsätts inom tre månader efter det  
att de första gången tagits i bruk  
eller före omsättningen har färdats  
högst 100 timmar, och

3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana  
luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §, om de omsätts inom tre månader efter  
det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits  
högst 40 timmar.

### 2 kap.

#### 3 §<sup>2</sup>

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den  
beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning  
enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Om den omsättning genom vilken den beskattningsbara  
vilken den beskattningsbara vilken den beskattningsbara

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:368.

personen förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den beskattningsbara *personen*, *importen* undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

personen förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige, den beskattningsbara *personens unionsinterna förvärv eller import* undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 *eller 21 a* § tillämpas dock 2 §.

5 §<sup>3</sup>

Med uttag av tjänst förstås att en beskattningsbar person

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den beskattningsbara personen haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen, *det unionsinterna förvärvet* eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21, *21 a eller 21 b* § eller om den beskattningsbara personen haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänförs till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

**2 a kap.**7 §<sup>4</sup>

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 3, om

- den som för över varan är en beskattningsbar person som bedriver verksamhet i ett annat EU-land,
- överföringen görs för dennes verksamhet, och
- överföringen görs genom att varan transporteras från det EU-landet till Sverige av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:368.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2015:888.

En vara ska inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsort i ett EU-land och ankomstort i ett annat EU-land,

2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete på eller värdering av varan i Sverige, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet eller värderingen utförts, skickas tillbaka till den beskattningsbara personen i det EU-land som varan ursprungligen överförts från,

3. görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet,

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, ska användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a §, 3 kap. 30 a § eller 30 c §,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a §, 3 kap. 21 a, 30 a eller 30 c §,

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4, eller

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d §.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, ska varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

### 3 kap.

#### 21 §<sup>5</sup>

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske,

2. fartyg för bogsering eller bärgning,

3. luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning,

4. tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser sådana fartyg eller luftfartyg,

5. delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg, när varan

– säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar fartyget eller luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning,

2. tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser sådana luftfartyg,

3. delar, tillbehör eller utrustning till sådana luftfartyg, när varan

– säljs eller hyrs ut till den som äger luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2013:1105. Ändringen innebär bl.a. att andra–fjärde styckena tas bort.

– förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning, och 6. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 5.

*Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte.*

*Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte heller omsättning eller import av flodsprutor, pontonkranar, flytdockor och andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg.*

*Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämföras luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran.*

4. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 3.

## 21 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21 §.

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeri-verksamhet,

2. fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske,

3. utrustning, inklusive fiskeri-utrustning, som utgör en del av eller används i ett fartyg som anges i 1 eller 2,

4. varor för förbrukning ombord på fartyg som anges i 1,

5. varor för försäljning ombord på fartyg som anges i 1

a) i andra fall än som avses i 5 kap. 2 b §,

b) i de fall som avses i 5 kap.



2 b §, om varorna är sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, och

6. varor för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som anges i 2, dock inte fartygsproviant för fartyg som används för kustfiske.

I fråga om punktskattepliktiga varor gäller första stycket 4 och 5 a endast om omsättningen uppfyller villkoren för proviantering i 7–9 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Första stycket 5 b gäller inte i fråga om punktskattepliktiga varor.

Omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland undantas från skatteplikt enligt första stycket 5 endast om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

#### 21 b §

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. tjänster i form av ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som anges i 21 a § första stycket 1 eller 2,

2. tjänster i form av uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i 21 a § första stycket 3,

3. andra tjänster än de som avses i 1 eller 2 för att täcka direkta behov för de fartyg som anges i 21 a § första stycket 1 eller

## 22 §

Från skatteplikt undantas omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och bränsle till ett sådant fartyg. Undantaget omfattar även underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg.

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av sådana mäklare och andra förmedlare som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21, 21 a eller 21 b §.

24 §<sup>6</sup>

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller

2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 2.

Vid tillämpning av första stycket anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet av den skattskyldige, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 §.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet, det unionsinterna förvärvet eller importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 eller 21 a §.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2007:1376.

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EU,  
2. direkt utförelse av varan till en plats utanför EU ombesörjs av en speditör eller fraktförare,

3. en utländsk beskattningsbar person förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförelse till en plats utanför EU,

4. varan levereras till *ett fartyg eller* ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant *fartyg eller* luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4. varan levereras till ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett *fartyg eller* luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

4 a. varan levereras till ett luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,

6. det är fråga om en leverans av obeskattade unionsvaror av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 4 § första stycket lagen om exportbutiker,

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, under förutsättning att

a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande visats i ett annat land än ett EU-land, och

b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades, eller

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2015:221. Ändringen innebär bl.a. att tredje stycket tas bort.

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, under förutsättning att

- a) ersättningen utgör minst 200 kronor, och
- b) säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänförs till ersättningen, och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

*En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

#### 19 §<sup>8</sup>

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som omsättning utomlands när det är fråga om

1. tjänster som avser *fartyg eller luftfartyg* i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av *hamnar eller flygplatser*, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana *fartyg eller luftfartyg*,

1. tjänster som avser *luftfartyg* i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana *luftfartyg*,

2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med

a) export av varor från Sverige eller ett annat EU-land,

b) import av varor som omfattas av – 9 c kap. 1 §, eller

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2016:261.

– ett förfarande för tillfällig införsel med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,

c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varorna

– förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unionstransitering enligt unionens tullbestämmelser, om varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller

– när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller

d) införsel av varor till ett annat EU-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,

3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning,

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EU antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §, och

5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.

## 8 kap.

### 9 §<sup>9</sup>

Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadgivarande bostad om inte annat följer av 10 §,

2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),

3. förvärv av varor för försäljning från fartyg *i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket,* eller försäljning från fartyg *på linjer mellan Sverige och Norge eller Sverige och Åland,* eller

4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

För sådana utgifter som avses i första stycket 2 får avdrag dock göras för ingående skatt som avser måltider eller liknande förtäring, om

1. utgifterna har ett sådant omedelbart samband med verksamheten som avses i 16 kap. 2 § inkomstskattelagen,

2. avdraget inte överstiger vad som kan anses skäligt, och

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2016:1069.

3. avdraget högst uppgår till den ingående skatten på 300 kronor per person och tillfälle.

*Avdragsbegränsningen i första stycket 3 gäller inte om förvärven avser spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmiddel eller choklad- och konfektyrvaror. I fråga om punktskattepliktiga varor är det dock en förutsättning för avdrag att varorna får provianteras utan punktskatt enligt 5–9 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

I 9 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt.

#### **9 d kap.**

##### **3 §<sup>10</sup>**

I den omsättning som avses i 1 § ska följande inräknas:

1. beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet,

2. ersättning för omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 2, 21, 21 a, 22, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a, 30 c, 31 eller 31 a §,

2. ersättning för omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 2, 21, 21 a, 21 b, 22, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a, 30 c, 31 eller 31 a §,

3. ersättning för omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2, 9 eller 10 §, om omsättningen inte endast har karaktären av en bitransaktion, och

4. ersättning för omsättning som anses gjord utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1, 2, 3, 7 eller 8 eller 19 § 2 a, 2 b, 3 eller 4.

Ersättning för omsättning av anläggningstillgångar ska inte ingå i omsättningen enligt första stycket.

#### **10 kap.**

##### **11 §<sup>11</sup>**

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2016:1069.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2016:1069.

stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § stycket 2, 21 §, 21 a §, 21 b §, 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, enligt 9 c kap. 1 §. 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänförs till sådan omsättning av varor och tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § eller 23 § 1 om

1. förvärvaren är en beskattningsbar person som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om den beskattningsbara personen saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. förvärvaren inte är en beskattningsbar person och förvärvaren är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU, eller

3. omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EU.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt avseende förvärv och import som hänförs till omsättning i ett annat EU-land under förutsättning att

1. omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i denna paragraf eller 12 § i det land där omsättningen görs,

2. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt denna paragraf eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet, och

3. rätten till återbetalning inte ska utövas genom en ansökan med stöd av 1 eller 2 §.

Den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. har inte rätt till återbetalning av ingående skatt enligt första och andra styckena, utom för ingående skatt som avser sådan omsättning av nya transportmedel som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §.

#### 12 §<sup>12</sup>

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EU. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 2, 3 eller 4 eller 30 e §.

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EU. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 21 b §, 22 §, 23 § 2, 3 eller 4 eller 30 e §.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2016:1069.

Rätt till återbetalning av ingående skatt enligt första stycket gäller inte den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap.

### 19 kap.

#### 1 §<sup>13</sup>

En beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket, om denne under den återbetalningsperiod som avses i 6 §

1. varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här från vilket affärstransaktioner genomförts, eller, om ett säte eller fast etableringsställe saknas, inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, och

2. inte har omsatt varor eller tjänster inom landet.

Utan hinder av bestämmelserna i första stycket om omsättning i Sverige får den beskattningsbara personen under återbetalningsperioden inom landet ha omsatt

<p>1. transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 4, 30 c § andra stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §,</p>	<p>1. transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 2, 21 b § första stycket 1, 30 c § andra stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §,</p>
---	--

2. varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c, eller

3. telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster om mervärdesskatten för tillhandahållandet av dessa tjänster redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar den särskilda ordningen i artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.

En ansökan enligt första stycket ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad. Om den beskattningsbara personen är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244), ska ansökan dock göras i enlighet med vad som föreskrivs i 34 och 35 §§.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

<sup>13</sup> Senaste lydelse 2015:888.



2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. Prop. 2017/18:16

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**2 kap.**

**4 §<sup>1</sup>**

Frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för

1. varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4, 4 a och 5 mervärdesskattelagen (1994:200),

1. varor som levereras till fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet eller till luftfartyg i utrikes trafik, för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4, 4 a eller 5 mervärdesskattelagen (1994:200),

2. varor av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och som levereras för försäljning i sådan butik,

3. en försändelse från en privatperson till en annan privatperson, utom om försändelsen består av alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror eller har ett värde som överstiger 45 euro,

4. försändelser som består av utländska periodiska publikationer, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro, och

5. andra försändelser än sådana som avses i 4 och 3 § 6, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2014:1506.

## 2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg

Härigenom föreskrivs att 2 och 3 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 §<sup>1</sup>

I denna lag förstås med *obeskattade varor*:

a) varor som inte har beskattats i Sverige, och

b) varor som har beskattats i Sverige men där varorna sedan blivit befriade från *skatt*,

a) varor som inte har beskattats med *mervärdesskatt* eller, i fråga om *punktskattepliktiga varor*, *punktskatt* i Sverige, och

b) varor som har beskattats i Sverige men där varorna sedan blivit befriade från *punktskatt* eller *mervärdesskatt*,

*unionsvaror*: detsamma som i artikel 5.23 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen,

*icke-unionsvaror*: detsamma som i artikel 5.24 i förordning (EU) nr 952/2013,

*EU:s tullområde*: de områden som anges i artikel 4 i förordning (EU) nr 952/2013,

*EU:s skatteområde*: det område inom vilket unionens bestämmelser om en viss skatt är tillämpliga.

### 3 §<sup>2</sup>

Proviaivering med obeskattade unionsvaror får ske för försäljning ombord vid resa till en plats utanför EU:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort.

Proviaivering med icke-unionsvaror får ske för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort över det fria havet, om varorna består av animaliska livsmedel och provianteringen sker enligt gällande föreskrifter om kontroll av livsmedel som importeras från ett land utanför EU.

*Såvitt avser* mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a mervärdesskattelagen (1994:200).

*I fråga om* mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i 3 kap. 21 a § första stycket 4 eller 5 eller 5 kap. 3 a § första stycket 4 eller 4 a mervärdesskattelagen (1994:200).

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2016:273.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:292.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som Prop. 2017/18:16 hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## 2.4 Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 26 kap. 33 e § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**26 kap.**  
33 e §<sup>1</sup>

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeclaration i rätt tid på grund av ett beslut enligt 33 c § ska lämna deklARATIONEN senast den 12 i månaden efter beslutet, i januari eller augusti senast den 17.

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeclaration i rätt tid på grund av ett beslut enligt 33 c § *eller enligt 9 d kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200)* ska lämna deklARATIONEN senast den 12 i månaden efter beslutet, i januari eller augusti senast den 17.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2013:1068.

Europeiska kommissionen har i en förfrågan till regeringen (dnr Fi2013/2972) ifrågasatt om Sverige uppfyller bestämmelserna enligt rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, kallat mervärdesskattedirektivet, särskilt artikel 148 a, c och d, vad gäller villkoret att fartyget ska användas på öppna havet för att omfattas av undantag från skatteplikt för mervärdesskatt.

Skatteverket lämnade i april 2016 en promemoria om reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, om undantag från skatteplikt för fartyg och luftfartyg (Fi2016/01497/S2). I en promemoria från Finansdepartementet i december 2016, Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg, föreslogs sedan vissa ändringar av reglerna. En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr Fi2016/04719/S2).

Förslaget om deklarationstidpunkt har behandlats i promemorian, Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall, som har tagits fram inom Finansdepartementet. En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 4*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 5*. Förslaget har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. Remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr Fi2017/01208/S2).

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 1 juni 2017 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i avsnitt 2.1–2.3. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 7*. Lagrådet lämnade förslagen utan erinran. I förhållande till lagrådsremissens lagförslag har en hänvisning till 3 kap. 21 § ML tagits bort i 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. Ändringen är författningstekniskt och även i övrigt av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Regeringen har därför inte inhämtat Lagrådets yttrande över den ändringen.

Regeringen beslutade den 24 maj 2017 att inhämta Lagrådets yttrande över ett lagförslag som är likalydande med propositionens förslag i avsnitt 2.4. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 8*. Lagrådet lämnade förslaget utan erinran.

## 4 Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg

### 4.1 Gällande rätt

#### 4.1.1 Svensk rätt

Från skatteplikt undantas omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske samt fartyg för bogsering eller bärgning (3 kap. 21 § första stycket 1 och 2 ML). Från skatteplikt undantas även omsättning av tjänster och, under vissa förutsättningar, delar, tillbehör och utrustning till sådana fartyg (3 kap. 21 § första stycket 4–6). Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte (3 kap. 21 § andra stycket ML). Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften samt att undantaget inte heller gäller omsättning eller import av flodsprutor, pontonkranar m.m. som inte är bärgningsfartyg (3 kap. 21 § tredje stycket ML). Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämföras luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran (3 kap. 21 § fjärde stycket ML).

Från skatteplikt undantas omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt tjänster, delar m.m. som avser ett sådant fartyg (3 kap. 22 § ML).

Leverans av varor till fartyg i utrikes trafik, dvs. både i EU-trafik och tredjelandstrafik, för bruk ombord anses som omsättning utomlands. Leverans av varor till fartyg i tredjelandstrafik för omsättning ombord anses också som omsättning utomlands (5 kap. 3 a § första stycket 4 ML). För fartyg i EU-trafik anses leverans av varor för omsättning ombord som omsättning utomlands endast om det gäller livsmedel, dock inte om det är fråga om punktskattepliktiga varor (5 kap. 3 a § första stycket 4 a ML). Vidare begränsas området för vad som ska anses omsatt utomlands när det gäller varuleveranser till fartyg i tredjelandstrafik på så sätt att en leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (5 kap. 3 a § tredje stycket ML). En leverans av punktskattepliktiga varor till fartyg i utrikes trafik för bruk ombord eller till fartyg i tredjelandstrafik för omsättning ombord ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg (5 kap. 3 a § fjärde stycket ML).

Omsättning av tjänster som avser fartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg anses som en omsättning utomlands (5 kap. 19 § 1 ML).

Av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske. I det senare fallet med undantag för fartygsproviant. Från skatteplikt ska även undantas leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana fartyg som avses i denna artikel. Leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av dessa fartyg eller används i dem ska också undantas (artikel 148 c). Detsamma gäller tillhandahållanden av andra tjänster som avser direkta behov för fartygen och deras laster (artikel 148 d). Undantaget i artikel 148 a kan begränsas av medlemsstaterna (artikel 150).

## 4.2 Nya regler om undantag som avser fartyg

### 4.2.1 Undantag för fartyg

**Regeringens förslag:** Undantag från skatteplikt avseende omsättning av fartyg ska omfatta sådana fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag med undantag för att regeringen i sitt förslag även gör ett förtydligande i 2 kap. 3 § andra stycket, 2 kap. 5 § första stycket 2 och 3 kap. 24 § tredje stycket ML på så sätt att unionsinternt förvärv uttryckligen anges.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Göteborg, Kommerskollegium, Tullverket, Konkurrensverket, Jordbruksverket, Sveriges Kommuner och Landsting* och *Sveriges Fiskares Producentorganisation* har inga invändningar mot förslaget. *Trafikanalys* och *Skatteverket* tillstyrker förslaget. Skatteverket föreslår dock att det uttryckligen bör framgå av förarbetena att ett fartyg som används för transport av eget gods kan omfattas av undantaget från skatteplikt, dvs. att ett sådant fartyg kan anses vara ett fartyg som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Vidare behöver det förtydligas i vad mån undantaget från skatteplikt kan tillämpas för fartyg som går i trafik mellan olika länder men där ländernas territorialvatten gränsar till varandra. Enligt Skatteverkets uppfattning bör kravet att fartyget ska användas på öppna havet anses uppfyllt även i sådana fall. Det behöver även mer uttryckligt framgå att fartyg som går mellan svenska hamnar men som passerar öppna havet, t.ex. trafiken till och från Gotland, omfattas av undantaget från skatteplikt. Det bör även framgå i vilken omfattning ett fartyg behöver användas på öppna havet för att undantaget ska vara tillämpligt. *Transportstyrelsen* har inget att erinra mot förslaget. Myndigheten föreslår dock att förslaget förtydligas så att det tydligt framgår att även

luftkuddefarkoster omfattas. *Skärgårdsredarna* ser positivt på förslaget som föreningen anser medför tydligare regler för näringen i stort. Man bör dock beakta och förtydliga konsekvenserna när det gäller försäljning av fartyg som vid inköpet var mervärdesskattebefriade. Föreningen vill uppmärksamma att det finns rederier utan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och rederier med ideell verksamhet som inte är registrerade för mervärdesskatt. För dessa medför förslaget antingen en kostnadsökning med 25 procent eller en ökad administrativ kostnad för att börja hantera mervärdesskatt i verksamheten. *Föreningen Svensk Sjöfart* är positivt inställd till förslaget som kommer att tydliggöra tillämpningen av bestämmelserna. Förslaget är dock otydligt avseende begreppet öppna havet. När länders territorialvatten ligger dikt an mot varandra finns inget öppet hav på rutten. Likaså finns det öppet hav i nationell trafik mellan Gotland och fastlandet. Föreningen tolkar därmed förslaget som att undantaget från skatteplikt gäller för fartyg som går i trafik mellan olika länder och i nationell trafik men inte där ländernas territorialvatten gränsar till varandra. Föreningen oroas över att inrikes sjöfart undantas från rätten att vara kvalificerat undantagen då detta inte överensstämmer med såväl nationella som EU-mål om överflyttning från väg till sjöfart och järnväg. Föreningen menar att kompensatoriska åtgärder bör vidtas för att signalera att de transportpolitiska målen tas på allvar av statsmakterna. *Föreningen Sveriges Varv* för fram att föreningen utgår ifrån att fartyg för industriverksamhet innefattar mät- och dykerifartyg, seismikfartyg, bogserbåtar, pråmar, rör- och kabellägningsfartyg samt flytande enheter för offshoremarknaden. Föreningen utgår vidare ifrån att traditionsfartyg (ångbåtar, skutor och liknande), vilka oftast ägs och drivs av ideella föreningar och används för turer med betalande passagerare eller turister, havssafaris etc. fortsatt undantas från skatteplikt. I annat fall blir det betydande ökade kostnader för dessa fartyg då de ideella föreningarna inte har möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Föreningen menar även att begreppet öppna havet behöver förtydligas. Tolkningsproblem uppstår för fartyg som går i trampfart och som går i inrikestrafik respektive utrikestrafik eller trafik på öppna havet. Som föreningen förstår det kan ett fartyg i en utrikes fart bli skattepliktigt om trafiken sker inom svenskt och annat lands territorialvatten, vilket knappast kan vara avsikten. Begreppet ”används på öppna havet” är också oklart beträffande krav på omfattningen av sådan användning. Det behöver förtydligas om enbart regelbunden användning avses eller om även enstaka användning på öppna havet kan innefattas i begreppet.

**Skälen för regeringens förslag:** Mervärdesskattedirektivet uppställer som krav för skattefrihet när det gäller omsättning av fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet, att fartyget används på öppna havet. Mervärdesskattedirektivet undantar från skatteplikt även omsättning av fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske. Denna typ av fartyg behöver dock inte användas på öppna havet för att omfattas av undantaget (EU-domstolens dom *Elmeke*, C-181/04–183/04, EU:C:2006:563, punkt 16). Vad som avses med öppna havet finns inte definierat i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen har inte heller behandlat de närmare villkoren för att ett fartyg ska anses ha använts på



öppna havet i mervärdesskattehänseende. EU:s mervärdesskattekommitté tog upp frågan vid sitt 103:e möte den 20 april 2015. Enligt den gradering av överenskommelser som kommittén använder sig av kom medlemsstaterna nästan enigt överens om en riktlinje. Riktlinjen är inte bindande, men kan ändå användas som ledning för tolkningen. Riktlinjen anger följande: The concept of the "high seas" for the purpose of the VAT Directive must be seen as static and shall cover any part of the sea outside the territorial waters of any country that is beyond a limit not exceeding 12 nautical miles, measured from baselines determined in accordance with the International Law of the Sea (UN Convention on the Law of the Sea, signed at Montego Bay on 10 December 1982). Med öppna havet avses därmed allt vatten utanför ett lands territorialgräns. Hur långt det svenska territorialhavet sträcker sig framgår av lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium.

Den svenska bestämmelsen i 3 kap. 21 § första stycket 1 och 2 ML anger att från skatteplikt undantas omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske samt fartyg för bogsering eller bärgning. I vissa avseenden är undantaget i mervärdesskattelagen således mer omfattande än motsvarande bestämmelser i direktivet. Den svenska bestämmelsen omfattar skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske oavsett var skeppet används. Bestämmelsen bör därför ändras på så sätt att det införs ett krav på användning på öppna havet för att fartyg i sådan verksamhet ska omfattas av undantag.

*Skatteverket* anser att det behöver förtydligas i vad mån undantaget från skatteplikt kan tillämpas för fartyg som går i trafik mellan olika länder men där ländernas territorialvatten gränsar till varandra. Skatteverket menar även att det behöver framgå mer uttryckligt att fartyg som går mellan svenska hamnar men som passerar öppna havet, t.ex. trafiken till och från Gotland, omfattas av undantaget från skatteplikt. *Föreningen Svensk Sjöfart* och *Föreningen Sveriges Varv* för fram liknande synpunkter. Av mervärdesskattedirektivet framgår att det är ett krav för att omfattas av undantaget att fartyget används på öppna havet. Den ledning som finns gällande begreppet öppna havet är den ovan refererade riktlinjen från EU:s mervärdesskattekommitté. *Skatteverket* påpekar även att det bör framgå i vilken omfattning ett fartyg behöver användas på öppna havet för att undantaget ska vara tillämpligt. *Föreningen Sveriges Varv* för fram en liknande synpunkt. Även denna fråga har behandlats av EU:s mervärdesskattekommitté vid det ovan nämnda mötet. Medlemsstaterna kom nästan enigt överens om en riktlinje som kan vara till ledning för tolkningen. Riktlinjen lyder på följande sätt; "When a vessel carrying passengers for reward or used for the purpose of commercial, industrial or fishing activities qualifies as effectively and predominantly used for navigation on the high seas, the exemptions provided for in Article 148(a), (c) and (d) of the VAT Directive shall apply to all transactions in respect of that vessel in their entirety, subject however to the other conditions governing the exemptions being met". Riktlinjen får således förstås som att fartyget, enligt kommittéen, till övervägande del faktiskt ska användas på öppna havet för att undantaget ska vara tillämpligt.

Den svenska bestämmelsen bör, för att undvika att den avviker från direktivets bestämmelser, även i övrigt utformas på motsvarande sätt som

direktivets bestämmelser. Termen skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske slopas därför och ersätts med fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Vidare bör, av samma anledning, termen fartyg för bogsering eller bärgning slopas och ersättas med fartyg för sjöräddning eller assistans. I mervärdesskattedirektivet undantas även leverans av fartyg som används för kustfiske, varför mervärdesskattelagen bör kompletteras med en sådan bestämmelse.

*Föreningen Svensk Sjöfart* oroas över att inrikes sjöfart undantas från rätten att vara kvalificerat undantagen då detta inte överensstämmer med såväl nationella som EU-mål om överflyttning från väg till sjöfart och järnväg. Den förändring som nu föreslås görs dock med syfte att de svenska bestämmelserna inte ska avvika från mervärdesskattedirektivets. Den artikel i mervärdesskattedirektivet som EU-kommissionen ifrågasätter om den svenska regleringen uppfyller återfinns under rubriken "Undantag i samband med internationella transporter", vilket innebär att det redan av artikelns placering framgår att avsikten inte är att undanta annat än internationella transporter från skatteplikt. Inte heller medger artikelns ordalydelse att inrikes sjöfart undantas från skatteplikt.

I den svenska bestämmelsen anges att undantaget för omsättning av skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte. Denna del av bestämmelsen saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Efter den ändring som regeringen föreslår ovan kommer det också tydligare framgå att det är användandet som är avgörande för frågan om ett fartyg omfattas av skattefrihet eller inte. Denna del av bestämmelsen i mervärdesskattelagen bör därför slopas.

*Föreningen Sveriges Varv* för fram att den utgår ifrån att omsättning av vissa specifika typer av fartyg fortfarande kommer att vara undantagen från skatteplikt. Mervärdesskattedirektivets bestämmelse får dock anses innebära att det som utgångspunkt är användningen av fartygen som är avgörande för frågan om omsättningen av dem är undantagen eller inte. Det är därför inte lämpligt att ange att vissa specifika typer av fartyg ska vara undantagna. I den svenska bestämmelsen anges även att undantaget inte gäller för skepp som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften samt att detsamma gäller vissa specifikt uppräknade farkoster. Undantaget bör normalt inte omfatta verksamhet med sådana farkoster. Regleringen saknar motsvarighet i direktivet och bör därför slopas. Även den del av den svenska bestämmelsen som rör luftkuddefarkoster har i promemorian bedömts överflödig. *Transportstyrelsen* anför att man i bl.a. fartygssäkerhetslagen (2003:364) normalt inte gör tolkningen att luftkuddefarkoster (sväware) utgör fartyg. Myndigheten föreslår därför att det tydligare anges att undantaget även omfattar luftkuddefarkoster. Någon särskild reglering avseende luftkuddefarkoster finns inte i mervärdesskattedirektivet. Enligt regeringens mening bör sådana farkoster inte heller regleras särskilt i mervärdesskattelagen. Vad som avses med fartyg bör också tolkas utifrån mervärdesskattedirektivet och syftet bakom direktivets bestämmelse. Bestämmelsen undantar vissa transaktioner i samband med internationella transporter och syftar till att iaktta principen om att de aktuella varorna och tjänsterna ska beskattas på

destinationsorten så att beskattningen inte sker på någon annan plats än den där konsumtionen sker (EU-domstolens dom Navicon, C-97/06 EU:C:2007:609, punkten 29). Bestämmelsens syfte talar därmed emot att transporter med luftkuddefarkoster ska behandlas annorlunda än transporter med fartyg i övrigt.

Den svenska bestämmelsen innehåller slutligen en mening som anger att med yrkesmässig sjöfart även avses transport av eget gods. Det finns ingen motsvarighet till denna bestämmelse i mervärdesskattedirektivet och den bör därför slopas. *Skatteverket* påpekar att det uttryckligen bör framgå av förarbetena att ett fartyg som används för transport av eget gods kan omfattas av undantaget från skatteplikt. Regeringen vill i detta sammanhang framhålla att någon ändring i sak jämfört med tidigare förhållanden inte är avsedd.

Omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne (Sjöräddningssällskapet) av fartyg för livräddning samt tjänster, delar m.m. till ett sådant fartyg undantas även fortsättningsvis från skatteplikt. Omsättning av fartyg som används för sjöräddning eller assistans kan dock, efter den ändring som regeringen föreslår, direkt omfattas av undantag från skatteplikt. Den bestämmelse som specifikt gäller Sjöräddningssällskapet bör därför slopas.

*Skärgårdsredarna* för fram att det bör beaktas och förtydligas vilka konsekvenserna blir vid en försäljning av ett fartyg för vilken omsättningen vid inköpet av den var undantagen från mervärdesskatt. Regeringens bedömning är att det inte bör uppstå någon särskild konsekvens. Vid omsättning av ett fartyg som görs efter ikraftträdandet av den nya bestämmelsen ska en separat bedömning göras av om fartyget ska användas på ett sådant sätt att omsättningen är undantagen från skatteplikt 3 kap. 21 a § ML. Om mervärdesskatt belastade den tidigare omsättningen eller inte har ingen betydelse för denna bedömning. I sammanhanget kan även påpekas att om omsättningen vid inköpet av fartyget var undantagen kommer försäljningen inte att omfattas av den bestämmelse i 3 kap. 24 § ML som anger att omsättning av vissa tillgångar är undantagen från skatteplikt. Att det vid inköpet av fartyget saknades mervärdesskatt att göra avdrag för innebär således inte att en senare försäljning av fartyget ska omfattas av det undantaget.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 21–22 §§ ML. Förslaget föranleder även ändringar i 1 kap. 13 a §, 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 § och 10 kap. 12 § ML.

### **4.2.2 Undantag för varor som används på fartyg**

**Regeringens förslag:** Undantag från skatteplikt gäller för omsättning av varor för förbrukning och försäljning ombord på fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske.

För omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU gäller undantaget endast livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor.

För omsättning av punktskattepliktiga varor för försäljning i andra fall eller för förbrukning ombord gäller undantaget endast sådana omsättningar som uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Omsättning av varor i form av fartygsproviant till fartyg som används för kustfiske undantas inte från skatteplikt.

Undantag från skatteplikt gäller även omsättning av utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av eller används i sådant fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske.

För omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland gäller undantaget endast om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian föreslogs dock ändringar även av 5 kap. 1 § ML som avser omsättning ombord på fartyg i utrikes trafik. Vidare har 8 kap. 9 § ML en annan utformning i promemorian. I promemorian finns vidare undantaget avseende varor som används på fartyg i andra stycket av 3 kap. 21 a § ML. Någon ändring föreslogs inte heller av 2 § i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Bestämmelsen i 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. hade också en annan utformning.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Stockholm* ställer sig positiv till de i promemorian föreslagna lagändringarna. Bestämmelsen som föreslås föras in i 3 kap. 21 a § andra stycket 3 ML har dock, i huvudsak på grund av hänvisningen till en EU-förordning, en svårtillgänglig utformning. Det bör ses över om denna punkt, dvs. att inkludera livsmedel men inte punktskattepliktiga varor i undantaget från mervärdesskatteplikt, kan formuleras enklare och tydligare. Vidare framstår denna punkt som en begränsning i förhållande till vad som anges i artikel 148 a mervärdesskattedirektivet. Rör det sig om en begränsning som inte är konsekvent med den tänkta EU-anpassningen behöver detta belysas närmare.

**Skälen för regeringens förslag:** Mervärdesskattedirektivets bestämmelser om undantag från skatteplikt för varor som avser fartyg gäller leveranser av utrustning som utgör en del av eller används på fartyget, exempelvis fiskeriutrustning. Leveranser av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg kan också omfattas av undantaget. I mervärdesskattelagen finns i dag ett undantag från skatteplikt för omsättning av delar, tillbehör och utrustning för fartyg (3 kap. 21 § första stycket 5 ML). Det finns också bestämmelser om leveranser av varor för bruk och försäljning ombord på fartyg i utrikes trafik (5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a samt tredje stycket ML). Bestämmelserna innebär att sådana leveranser är omsatta utom landet. Det finns inte skäl att behålla en sådan utformning av lagen. Samtliga bestämmelser i

mervärdesskattelagen om omsättning av varor i detta hänseende bör därför formuleras som undantag från skatteplikt och placeras i 3 kap. ML. De nuvarande bestämmelserna om leverans av varor till fartyg i 5 kap. bör således göras om till undantag från skatteplikt. I bestämmelserna i 5 kap. används i dag omsättning för bruk ombord respektive för försäljning ombord. En liknande uppdelning bör göras även i fortsättningen då det finns situationer då beskattningsresultatet kan bli olika.

*Förvaltningsrätten i Stockholm* har fört fram synpunkter på utformningen av bestämmelsen om omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU i 3 kap. 21 a § andra stycket 3 ML och på bestämmelsens överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. Artikel 150 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att begränsa undantaget för bl.a. proviantering. Den begränsning som avses finns redan i dag i bestämmelsen 5 kap. 3 a § första stycket 4 a ML. I förtydligande syfte har dock bestämmelsen, som i regeringens förslag finns i 3 kap. 21 a § första stycket 5 b, omformulerats i förhållande till promemorians förslag.

De nuvarande bestämmelserna i 5 kap. ML har tillämpats på så sätt att fartyg som går in till utländsk hamn har ansetts gå i utrikes trafik (se Skatteverkets vägledning 2017). Vad som avses med utrikes trafik motsvarar därför mervärdesskattedirektivets krav på användning på öppna havet, även om många fartyg som går på öppna havet sannolikt anlöper utländsk hamn. För att mervärdesskattelagens bestämmelser inte ska avvika från direktivet bör skattefriheten i stället knytas till sådana fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning eller assistans samt för kustfiske. Enligt mervärdesskattedirektivet ska därutöver leverans av fartygsproviant till fartyg som används för kustfiske inte undantas från skatteplikt. En bestämmelse med denna innebörd bör därför tas in i mervärdesskattelagen.

I mervärdesskattedirektivet finns ett undantag som gäller fartygsutrustning m.m. Undantaget avser utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av de utpekade fartygen eller används i dem. Motsvarande uttryck bör användas i mervärdesskattelagen i stället för delar, tillbehör och utrustning till fartygen. De nuvarande bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till fartyg gäller när varan säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller den som varaktigt nyttjar det enligt avtal med ägaren eller förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning. Bestämmelsen har i denna del inte någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivets bestämmelser, varför den bör slopas. Skatteverket har lagt denna del av bestämmelsen till grund för tolkningen att undantaget kan vara tillämpligt i två led; dels vid försäljning eller uthyrning till fartygsägaren, dels vid dennes försäljning till nyttjanderättshavaren (Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013, dnr 131 608720-12/111). EU-domstolen har i dom *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 30, uttalat att undantaget i artikel 148 a endast gäller i sista handelsledet, dvs. i det aktuella fallet omsättning som gjordes till fartygsoperatören. När den

Prop. 2017/18:16 svenska bestämmelsen nu ändras bör undantaget inte bli tillämpligt i fler led än vad som följer av direktivets bestämmelse.

I promemorian föreslogs ändringar även av bestämmelsen i 5 kap. 1 § ML om beskattningsland vid omsättning av varor och tjänster ombord på fartyg. En sådan ändring är dock inte direkt nödvändig för den nu aktuella anpassningen till mervärdesskattedirektivets bestämmelse i artikel 148 om undantag för omsättning av fartyg samt varor och tjänster som avser fartyget. Någon ändring av 5 kap. 1 § ML föreslås därför inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt.

Undantag från skatteplikt ska således gälla för omsättning av varor för förbrukning och försäljning ombord på fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske. För omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU ska undantaget endast gälla livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor. För omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland ska undantaget endast gälla om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. För omsättning av punktskattepliktiga varor ska undantaget endast gälla sådana omsättningar som uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Omsättning av varor i form av fartygsproviant till fartyg som används för kustfiske ska inte undantas från skatteplikt. Undantag från skatteplikt ska gälla omsättning av utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av eller används i sådant fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske.

#### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 3 kap. 21 och 21 a §§, 5 kap. 3 a §, 2 kap. 3 och 5 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 24 §, 8 kap. 9 § och 10 kap. 12 § ML. Förslaget medför också ändringar i 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. samt 2 och 3 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

### **4.2.3 Undantag för tjänster som avser fartyg**

**Regeringens förslag:** Undantag från skatteplikt gäller för omsättning av tjänster i form av ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana fartyg som är undantagna från skatteplikt, uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som är undantagen från skatteplikt samt andra tjänster för att täcka direkta behov för de fartyg som är undantagna från skatteplikt och deras laster.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian fanns dock undantaget för tjänsterna i 3 kap. 21 a § ML. Någon följdändring av 9 kap. 3 § ML gjordes inte heller.

**Remissinstanserna:** *Sjöfartsverket* tillstyrker förslaget under förutsättning att det inte påverkar Sjöfartsverkets lotsavgifter. En sådan förändring skulle innebära betydande konsekvenser för Sjöfartsverket i form av ökad administration och ökade kostnader eftersom Sjöfartsverket skulle vara tvungna att pröva varje enskilt lotsningsuppdrag enligt 3 kap. 21 a § ML. *Sveriges Skeppsmäklareförening* för fram att i förslaget till lagtext undantas tjänster för att täcka fartygets direkta behov. En tjänst kan dock ha sådan karaktär att den har för avsikt att täcka ett fartygs direkta behov även om tjänsten förmedlas eller tillhandahålls i flera led. Till detta kommer att om undantaget endast ska vara tillämpligt i det sista ledet kommer detta att leda till stor likviditetspåverkan för Sveriges fartygsagenter då dessa får fakturor som egentligen borde vara utställda på rederiet. De administrativa kostnaderna kommer inte bara drabba de direkt berörda företagen utan även underentreprenörerna. *Föreningen Sveriges Varv* för fram att varvet behöver anlita en betydande andel underentreprenörer och specialister. Mot denna bakgrund är förslaget om undantag från skatteplikt i bara ett led besvärande, eftersom det innebär en likviditetsförsämring.

**Skälen för regeringens förslag:** De svenska bestämmelserna är utformade så att omsättning av vissa tjänster undantas från skatteplikt medan andra tjänster anses omsatta utomlands. Dessa bör utformas på liknade sätt som mervärdesskattedirektivets bestämmelser. Detta medför att undantaget för tjänster som avser utrustning m.m. bör avse uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som är undantagen från skatteplikt. Vidare införs en bestämmelse som innebär att från skatteplikt undantas även omsättning av andra tjänster för att täcka direkta behov för de fartyg som är undantagna från skatteplikt och deras laster. I likhet med vad som föreslås gällande omsättning av varor, bör vidare den bestämmelse som i dag avser omsättningsland formuleras som undantag från skatteplikt. Liksom beträffande omsättning av varor, knyts skattefriheten för omsättning av tjänster till sådana fartyg som avses i 3 kap. 21 a § ML, dvs. fartyg som används på öppna havet etc. (se avsnitt 4.2.1). *Sjöfartsverket* för fram att den tjänst i form av lotsning som verket utför i dag omfattas av undantag från skatteplikt och att det skulle innebära ökad administration och ökade kostnader för det fall verket skulle behöva bedöma varje enskilt lotsningsuppdrag. Någon förändring av vilka slags tjänster som kommer att omfattas av undantaget är inte avsedd. En nödvändig förändring är dock att skattefriheten endast kommer att gälla om tjänsten avser ett sådant fartyg som är undantaget från skatteplikt.

I den svenska bestämmelse som i dag reglerar frågan om omsättningsland för tjänster hänförliga till fartyg i utrikes trafik, räknas uttryckligen upplåtelse av hamnar upp som en omsättning som omfattas av bestämmelsen. När regeln infördes angavs att ändringen gjordes närmast i förtydligande syfte (prop. 1989/90:111 s. 185). Regeln saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Förtydligandet bör därför slopas när bestämmelsen nu ändras.

Skatteverket har ansett att bestämmelserna om undantag från skatteplikt för respektive omsättning utomlands av tjänster hänförliga till fartyg inte har varit möjliga att tolka på det sättet att de varit begränsade till ett enda led (Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013,

dnr 131 608720-12/111). EU-domstolen har i dom Elmeka, C-181/04–183/04, EU:C:2006:563, punkt 25, uttalat att undantaget i artikel 148 d endast gäller omsättning av tjänster direkt till redaren och inte kan utsträckas till att gälla tjänster som avser ett tidigare handelsled. *Föreningen Sveriges Varv* för fram att det är mycket besvärande om undantaget från skatteplikt bara gäller i ett enda led. *Sveriges Skeppsmäklareförening* för fram liknande synpunkter. EU-domstolen har dock i en dom den 4 maj 2017 funnit att undantaget i artikel 148 d inte endast avser tjänster i form av lastning och lossning av fartyg som sker i sista handelsledet, utan även för sådana tjänster i ett tidigare skede (EU-domstolens dom A, C-33/16, EU:C:2017:339). Det är därmed inte utelutet att det finns situationer då tjänster kan undantas även om omsättningen inte sker direkt till redaren. Regeringen anser dock att mervärdesskattelagens undantag inte ska vara mer omfattande än vad som följer av mervärdesskattedirektivet. När den svenska bestämmelsen nu anpassas till mervärdesskattedirektivet bör undantaget inte bli tillämpligt i fler led än vad som följer av direktivets bestämmelse.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ny paragraf 3 kap. 21 b § ML. Förslaget medför också ändringar i 2 kap. 5 §, 3 kap. 21 §, 5 kap. 19 §, 9 d kap. 3 §, 10 kap. 11 och 12 §§ samt 19 kap. 1 § ML.

## 4.3 Konsekvenser

### 4.3.1 Inledning

Den huvudsakliga skillnaden mellan mervärdesskattedirektivets och mervärdesskattelagens bestämmelser är att direktivet uppställer ett krav på att vissa fartyg ska användas på öppna havet för att omsättning av själva fartygen och varor och tjänster som ska användas på dessa fartyg ska vara undantagen från skatteplikt. Undantagen är s.k. kvalificerade undantag, vilket innebär att företaget som omsätter varorna eller tjänsterna har rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatten. Anpassningen till mervärdesskattedirektivet medför således i huvudsak att den kvalificerat undantagna omsättningen av skepp för yrkesmässig sjöfart och yrkesmässigt fiske på insjöar samt av skepp för yrkesmässig sjöfart längs kusterna blir skattepliktig. Även omsättning av varor och tjänster till dessa skepp blir skattepliktig. Som regel borde de företag som förvärvar sådana varor och tjänster ha avdragsrätt för den tillkommande ingående mervärdesskatten eftersom de bedriver verksamhet som medför skattskyldighet.

Ändringen medför även att för fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske blir omsättning av varor och tjänster som i dag är skattepliktig kvalificerat undantagen.

Skatteverket har i vissa fall tolkat mervärdesskattelagen på så sätt att undantag från skatteplikt gällande omsättning av vissa varor och tjänster, exempelvis reparationer ombord på fartyg, har kunnat omfatta fler än ett led i handelskedjan (se avsnitt 4.2.2 och 4.2.3). De föreslagna



ändringarna innebär att undantag från skatteplikt i huvudsak kommer att gälla sista ledet. Omsättning av underentreprenörer kan därför gå från att vara kvalificerat undantagen till att bli skattepliktig.

### **4.3.2 Syfte och alternativa lösningar**

Europeiska kommissionen har i en förfrågan till regeringen ifrågasatt om Sverige uppfyller bestämmelserna om undantag vid tillhandahållanden som avser fartyg, se avsnitt 3. Syftet med förslaget är att anpassa mervärdesskattelagens regler så att dessa blir förenliga med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Förslagets överensstämmelse med EU-rätten behandlas i avsnitt 4.2. Med hänsyn till att det är fråga om anpassning till i huvudsak bindande EU-rättsliga bestämmelser saknas alternativa lösningar om syftet ska uppnås.

### **4.3.3 Tidpunkt för ikraftträdande och behov av särskilda informationsinsatser**

Skatteverket har framfört att förslagen medför ett behov av informationsinsatser. Något behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar bedöms dock inte finnas. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Det föreslagna ikraftträdandet ska ses mot bakgrund av att de uppmärksammade avvikelserna i förhållande till mervärdesskattedirektivet bör åtgärdas relativt snabbt.

### **4.3.4 Offentligfinansiella effekter**

Förslaget, som innebär att kvalificerat undantagna transaktioner mellan företag blir mervärdesskattepliktiga, medför inga offentligfinansiella effekter.

### **4.3.5 Effekter för företagen**

Enligt Svensk näringsgrensindelning, SNI, finns i dag ca 2 930 företag som bedriver sjötrafik- eller fiskeriverksamhet som huvudverksamhet. Av dessa bedriver ca 820 huvudverksamhet inom sjötrafik eller fiske på inre vatten och sötvatten. Det är framförallt till dessa företag som omsättningar enligt förslaget kommer gå från att vara kvalificerat undantagna till att bli mervärdesskattepliktiga. Som regel borde dessa företag ha avdragsrätt för den tillkommande ingående mervärdesskatten, eftersom de bedriver ekonomisk verksamhet. Den tillkommande ingående mervärdesskatten blir således inte någon ökad kostnad för företagen. Däremot uppstår i praktiken en likviditetsförsämring för de förvärvande företagen då de måste betala mervärdesskatt till leverantören vid en tidpunkt för att sedan få skatten återbetald från Skatteverket vid en senare tidpunkt. Likviditetsförsämringen medför i sin tur ett ökat lånebehov och därmed ökade räntekostnader. Betalar företagen i stället mervärdesskatten med egna tillgångar innebär det att företagen går miste

om ränteintäkter för den tid som löper från det de betalar mervärdesskatten till dess den återbetalas av Skatteverket. Den försämrade likviditeten kan variera mellan åren eftersom bl.a. inköp av fartyg kommer att omfattas av mervärdesskatteplikt. Nedan följer en analys utifrån offentlig statistik över hur stora de finansiella effekterna blir för företagen.

Enligt SNI finns omkring 400 företag som bedriver sjötrafik på inre vattenvägar av passagerare (SNI-kod 50.301, 50.302) och omkring 80 företag som bedriver sjötrafik på inre vattenvägar av gods (SNI-kod 50.401, 50.402). Beräkningar utifrån uppgifter från skattekäringar och inkomstdeklarationer för dessa företag visar att förslaget medför en tillkommande ingående mervärdesskatt som uppgår till i storleksordningen fyra procent av de totala kostnaderna. Utifrån företagets situation 2015 och prognoser för räntor 2018 beräknas likviditetsförsämringen, totalt sett för samtliga berörda företag som bedriver sjötrafik på inre vattenvägar av passagerare och gods, leda till ökade räntekostnader i storleksordningen 0,1 miljoner kronor. I genomsnitt per företag innebär detta ökade räntekostnader i storleksordningen 250 kronor. Likviditetsförsämringen för de berörda företagen medför således ytterst marginella räntekostnader för företagen.

Likviditetsförsämringen hos de förvärvande företagen motsvaras av förbättrad likviditet hos de företag som säljer de berörda varorna och tjänsterna eftersom de i stället får förfoga över mervärdesskattebetalningarna tills dessa ska betalas in till Skatteverket. Dessa företag erhåller därmed en positiv ränteintäkt på sammanlagt ca 0,1 miljoner kronor.

*Föreningen Svensk Sjöfart* för fram att om förhoppningen om ökat nyttjande av inlands-, kust- och närsjöfart ska infrias kommer nytt tonnage att behöva införskaffas och det är just detta som likviditetsmässigt och administrativt drabbas hårdast av förslaget. Vid inköp av tonnage för ovan beskrivna företag som bedriver sjötrafik eller fiske på inre vatten och sötvatten bör effekten bli, liksom *Föreningen Svensk Sjöfart* nämner och som beskrivs ovan, en ökad likviditetsförsämring som medför vissa räntekostnader. Däremot kommer kustfisket fortsatt vara undantaget från skatteplikt. Vad gäller effekten på administrativ börda bör den sammanlagda effekten av förslaget bli positiv, se nedan.

Enligt SNI finns omkring 180 företag som bedriver sötvattenfiske (SNI-kod 03.120) och 160 företag som bedriver fiskodling i sötvatten (SNI-kod 03.220). Även omsättningar till dessa företag kan enligt förslaget komma att gå från att vara kvalificerat undantagna till att bli mervärdesskattepliktiga. Beräkningar utifrån uppgifter från skattekäringar och inkomstdeklarationer för dessa företag visar att förslaget medför en tillkommande ingående mervärdesskatt som uppgår till i storleksordningen en procent av de totala kostnaderna. Utifrån företagets situation 2015 och prognoser för räntor 2018 beräknas företagen i genomsnitt få ökade räntekostnader i storleksordningen under 100 kronor. Det innebär att företagets likviditet endast kommer påverkas ytterst marginellt av förslaget. Beräkningarna visar att företagen som bedriver sötvattenfiske och fiskeodling i sötvatten inte i nämnvärd omfattning köper den typen av varor och tjänster som enligt förslaget går

från att vara kvalificerat undantagna till att bli mervärdesskattepliktiga. Det innebär att exempelvis inköp av fartyg samt underhållstjänster av fartygen sällan förekommer bland dessa företag. En förklaring till detta är att majoriteten av företagen är små och bedrivs som enskilda näringsverksamheter. Deras genomsnittliga beräknade omsättning per företag uppgick till omkring 0,7 miljoner kronor 2015.

Finansiella effekter kan även uppstå i en situation då en entreprenör anlitar en underentreprenör för att utföra reparationer ombord på sådana fartyg som efter ändringen fortsatt kommer att vara kvalificerat undantagna. Genom ändringen kan sådana transaktioner mellan entreprenör och underentreprenör gå från att vara kvalificerat undantagna till att bli mervärdesskattepliktiga. Detta leder till en försämrad likviditet hos entreprenören liksom motsvarande förbättrad likviditet hos underentreprenören, på samma vis som beskrivs ovan. Det finns inga uppgifter i offentlig statistik som visar på hur vanligt förekommande dessa transaktioner är.

Sammanfattningsvis kan de berörda företagens likviditet påverkas i vissa fall. En marginell likviditetsförsämring uppstår i huvudsak för företag som bedriver yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske på insjöar, samt för företag som bedriver yrkesmässig sjöfart längs kusten. På motsvarande vis uppstår en marginell likviditetsförbättring för företag som säljer skepp, varor och tjänster som tidigare varit kvalificerat undantagna.

Eftersom företagens likviditet sammantaget endast påverkas mycket marginellt bedöms konkurrensen inte påverkas.

Vad gäller den administrativa bördan för företag som bedriver sjötrafik och fiske på inre vatten och sötvatten kan den komma att minska något genom förslaget då dessa företag inte längre behöver hantera att vissa av deras inköp är kvalificerat undantagna. Samtidigt kan den administrativa bördan öka för de företag som bedriver sjötrafik- eller fiskeriverksamhet och som måste bedöma huruvida de bedriver verksamheten på öppna havet. För sötvattensfisket bör denna bedömning inte utgöra några problem och inte heller för kustfisket som inte berörs av förslaget. Då fler av företagen som bedriver sjötrafik och fiske bör få en administrativ förenkling än de som får en ökad administrativ börda, är bedömningen att den sammantagna förändringen i administrativ börda är positiv för dessa företag.

Som *Sveriges Skeppsmäklareförening* framfört kan förslaget även komma att påverka den administrativa bördan hos de företag som tillhandahåller de kvalificerat undantagna varorna och tjänsterna som med ändringen kan komma att bli mervärdesskattepliktiga. En viss ökning av den administrativa bördan för samtliga av dessa företag kan förväntas till följd av att de efter lagändringen kan komma att behöva skilja ut försäljning som är kvalificerat undantagen respektive mervärdesskattepliktig. Ytterligare en ökning av den administrativa bördan kan förväntas för de tillhandahållande företagen som går från att endast hantera en skattesats till att hantera flera skattesatser, dvs. de företag som i dag endast tillhandahåller kvalificerat undantagna varor och tjänster och som efter ändringen blir delvis mervärdesskattepliktiga. Hur många dessa företag är går inte att få fram i statistiken. Kostnaderna för att hantera flera skattesatser har beräknats av Skatteverket i en rapport

Prop. 2017/18:16 från 2006 (Krånglig moms – en företagsbroms?). Den genomsnittliga kostnaden av att hantera två skattesatser i stället för en beräknas öka med drygt 2 700 kronor per företag och år i 2018 års penningvärde.

Sammantaget kan konstateras att de berörda företagens administrativa börda påverkas både positivt och negativt. Bedömningen är att den samlade effekten på administrativa bördan minskar något.

#### **4.3.6 Effekter för myndigheter**

Förslaget bedöms ha inga eller försumbara effekter för Skatteverket, Tullverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Eventuella merkostnader ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

#### **4.3.7 Övriga effekter**

Förslaget bedöms inte ha effekter på sysselsättning, jämställdhet, miljö, integration eller fördelningspolitik.

## **5 Deklarationstidpunkt för mervärdesskatt när skattebefrielse upphör genom beslut**

### **5.1 Bakgrund**

Av förenklingsskäl infördes den 1 januari 2017 nya regler i 9 d kap. mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, om befrielse från mervärdesskatt för beskattningsbara personer med en omsättning som inte överstiger 30 000 kronor per år. Den som har en lägre omsättning behöver därmed inte redovisa mervärdesskatt. Den beskattningsbara personen har dock möjlighet att ändå bli skattskyldig och därmed också få rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på sina inköp. För att bli skattskyldig behövs i sådant fall en ansökan och ett beslut av Skatteverket. Ansökan kan göras under hela beskattningsåret efter det år som mervärdesskatten avser (9 d kap. 6 § ML).

Bestämmelser om när en skattedeklaration senast ska lämnas finns i 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Den som har en skattepliktig omsättning som inte överstiger 1 000 000 kronor får ha beskattningsår som redovisningsperiod och därmed deklarera mervärdesskatt en gång per år (26 kap. 11 § SFL). Som utgångspunkt ska en sådan deklaration lämnas den 26 i andra månaden efter redovisningsperioden utgång, dvs. den 26 februari för den som har kalenderår som beskattningsår (26 kap. 33 § SFL). Den som lämnar inkomstdeklaration och saknar EU-handel har dock möjlighet att lämna deklarationen senare (26 kap. 33 a och 33 b §§ SFL). Exempelvis ska en fysisk person i sådant fall ha lämnat mervärdesskattedeklarationen senast den 12 maj året efter beskattningsåret.

Beslutet om skattskyldighet för den som har låg omsättning kan således fattas efter den tidpunkt mervärdesskatten skulle ha deklarerats.

Det kan därför uppkomma situationer där det inte är möjligt att lämna deklarationen i rätt tid efter ett sådant beslut. Det finns därför skäl att se över reglerna. Prop. 2017/18:16

## 5.2 Deklarationstidpunkten skjuts fram i vissa fall

**Regeringens förslag:** Deklarationstidpunkten skjuts fram om det inte är möjligt att lämna en mervärdesskattedeklaration i rätt tid efter ett beslut om beskattning för någon med låg omsättning som har rätt till skattebefrielse enligt mervärdesskattelagen.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2018.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Skatteverket, Svenskt Näringsliv, Ekobrottsmyndigheten och Tillväxtverket tillstyrker förslaget. Sveriges advokatsamfund, Tullverket, Domstolsverket, Helsingborgs tingsrätt, Konkurrensverket, Justitiekanslern, Polismyndigheten, Kammarrätten i Göteborg, Åklagarmyndigheten, Förvaltningsrätten i Falun, Kronofogdemyndigheten, Folkhälsoinstitutet, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet samt Svenska Petroleum & Biodrivmedel Institutet har inga synpunkter på eller inget att invända mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Som framgår ovan innebär reglerna i 9 d kap. ML att den som inte omsätter mer än 30 000 kronor per år kan omfattas av skattebefrielse från mervärdesskatt. Den som omfattas av skattebefrielse kan dock bli skattskyldig efter ansökan och beslut av Skatteverket. Tidsgränsen i 9 d kap. 6 § ML för att ansöka om sådan beskattning medför att ansökan kan göras och beslut fattas efter den tidpunkt då den aktuella skatten skulle ha deklarerats. Det kan därför uppkomma situationer där det inte blir möjligt att lämna mervärdesskattedeklarationen i rätt tid. Om deklARATIONER INTE LÄMNAS I RÄTT TID aktualiseras reglerna om förseningsavgifter i 48 kap. 1 § SFL. Vidare är den tidpunkt då skatten ska vara betald kopplad till när deklarationen senast skulle ha kommit in till Skatteverket (62 kap. 3 § SFL). Den tidpunkten har betydelse för reglerna om uttag av kostnadsränta. Betalas inte skatten i rätt tid beräknas kostnadsränta fr.o.m. dagen efter den dag då beloppet senast skulle ha betalats. Räntesatsen motsvarar i sådant fall basräntan plus 15 procentenheter (65 kap. 13 § SFL). Tidpunkten för när deklarationen ska lämnas påverkar också när överskjutande ingående mervärdesskatt ska registreras på skattekontot, vilket har betydelse vid beräkning av intäktsränta (61 kap. 4 § och 65 kap. 2 § SFL). Intäktsräntan är för närvarande 0.

I skatteförfarandelagen finns regler för liknande situationer där det inte är möjligt att lämna mervärdesskattedeklarationen vid den ordinarie deklARATIONSTIDPUNKTEN. En sådan situation framgår av 26 kap. 29 § SFL och avser när det inte är möjligt att lämna deklaration i tid för att redovisningsperiodens längd har ändrats (t.ex. från beskattningsår till kvartal). Ett annat fall som följer av 26 kap. 33 e § SFL avser när Skatteverket har beslutat att den som redovisar mervärdesskatt för redovisningsperioden beskattningsår inte längre ska använda den

Prop. 2017/18:16 senarelagda deklarationstidpunkten, vilket t.ex. kan medföra att en enskild näringsidkare ska deklarera mervärdesskatten den 26 februari i stället för den 12 maj (jfr 26 kap. 33 och 33 c §§ SFL). I de nämnda fallen finns särskilt reglerat att deklarationen ska lämnas vid en annan tidpunkt än den ordinarie deklarationstidpunkten om det inte är möjligt att lämna deklarationen i rätt tid (26 kap. 29 och 33 e §§ SFL). Regeringen anser att motsvarande också bör gälla i fall då det inte är möjligt att lämna deklarationen i tid efter ett beslut om beskattning enligt 9 d kap. 6 § ML. Ett tillägg med denna innebörd föreslås därför i 26 kap. 33 e § SFL. Förändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

#### *Lagförslag*

Förslaget medför ändring av 26 kap. 33 e § SFL.

### 5.3 Konsekvenser

#### 5.3.1 Syfte och alternativa lösningar

Förslaget syftar till att det ska bli möjligt att lämna en deklaration till mervärdesskatt i rätt tid om ett beslut om beskattning har fattats enligt 9 d kap. 6 § ML efter den ordinarie deklarationstidpunkten. Därmed undviks följder i form av bl.a. kostnadsränta för den som blir skattskyldig genom beslutet (se vidare avsnitt 5.2.).

Alternativ till ändringen saknas om det ska vara möjligt att lämna deklarationen i rätt tid. Eventuella alternativ skulle kunna vara att införa regler om att kostnadsränta och förseningsavgift inte ska tas ut. Den föreslagna lösningen bedöms dock vara ändamålsenlig och ansluter till redan befintliga regler i situationer där deklaration inte kan lämnas i rätt tid. Om ingen ändring görs finns det risk att det uppkommer situationer där deklarationen inte kan lämnas i rätt tid, vilket bl.a. kan få som konsekvens att det tas ut hög kostnadsränta trots att det inte har varit möjligt att lämna deklarationen i rätt tid.

#### 5.3.2 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) ger medlemsstaterna möjlighet att införa regler om befrielse från mervärdesskatt för små företag och att undanta dessa från bl.a. skyldigheter att lämna deklaration (se artikel 287 och 272). Beskattningsbara personer som kan skattebefrias ska dock ha rätt att välja att istället tillämpa de normala mervärdesskattereglerna (artikel 290). De närmare villkoren för att utnyttja möjligheten i artikel 290 har inte reglerats i direktivet. Medlemsstaterna bör därför ha ett visst utrymme vid utformningen av dessa. De EU-rättsliga principerna som bl.a. proportionalitetsprincipen och effektivitetsprincipen bör dock beaktas. Med hänsyn till det bör reglerna inte vara utformade så att deklarationen i dessa fall inte kan lämnas i rätt tid. En sådan ordning innebär att det uppställs ett formellt krav som det är omöjligt för den beskattningsbara personen att uppfylla,

vilket dessutom riskerar att medföra konsekvenser såsom hög kostnadsränta. Förslaget bör mot denna bakgrund vara förenligt med EU-rätten. Prop. 2017/18:16

### 5.3.3 Offentligfinansiella effekter

De personer som skulle beröras av den föreslagna lagändringen hade varit skattskyldiga enligt de regler som gällde före den 1 januari 2017, dvs. innan det fanns en omsättningsgräns. Det betyder att det inte hade varit aktuellt med en frivillig beskattning, och därmed heller ingen förseningsavgift eller debitering av hög kostnadsränta, om inte reglerna hade ändrats. I beräkningen av de offentligfinansiella effekterna av införandet av omsättningsgränsen ingår inte förseningsavgifter eller kostnadsräntor för den aktuella gruppen, därmed är det heller inte relevant att tala om en offentligfinansiell effekt av den föreslagna justeringen.

### 5.3.4 Effekter för företagen

Förslaget åtgärdar en inkonsekvens i lagstiftningen och innebär att potentiellt negativa effekter för företag kan undvikas. Framför allt undviks kostnadsränta för den som blir skattskyldig. De potentiellt drabbade företagen återfinns i teorin bland de ca 73 000 företag som bedömdes påverkas vid införandet av omsättningsgränsen. Eftersom förslaget endast påverkar företag med en omsättning som inte överstiger 30 000 kronor är det små företag som berörs. Förslaget bedöms främst beröra företag nära omsättningsgränsen. Den kostnadsränta som skulle kunna bli påförd om inte förslaget genomförs är särskilt problematisk för små företag, eftersom dessa bedöms både ha sämre kunskap om regelverket och riskerar att drabbas hårdare av likviditetseffekter av påförd kostnadsränta. Förslaget har inte någon särskild betydelse för någon viss bransch. De företag som är aktuella för ansökan om skattskyldighet kan finnas representerade i de flesta branscher.

Antalet företag som kommer att registrera sig till mervärdesskatt frivilligt, vid en tidpunkt där kostnadsränta och förseningsavgift hade påförts utan lagändring, är svårt att beräkna med någon exakthet. Det som kan konstateras är dock att det rör sig om ett mindre antal som inte bör överstiga 1 000 under ett år.

Den som har begärt att bli skattskyldig och fått ett beslut enligt 9 d kap. 6 § ML kan inte återigen omfattas av skattebefrielse förrän tidigast från ingången av det tredje beskattningsåret efter beslutsåret. Den situation där detta kan uppkomma har således karaktären av en engångsföreteelse och är inget som förekommer regelbundet. Förslaget bedöms därför inte få några större konsekvenser för företagens kostnader, tidsåtgång och verksamhet. För de som berörs medför dock förslaget att det blir möjligt att lämna deklarationen i rätt tid och att eventuella konsekvenser avseende exempelvis kostnadsränta undviks. Mot bakgrund av ovanstående bedöms förslaget inte heller få någon påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag eller påverkan på företagen i andra avseenden.

Reglerna om skattebefrielse för företag med omsättning som inte överstiger 30 000 kronor trädde i kraft den 1 januari 2017. Eftersom de befintliga reglerna kan medföra att det uppkommer situationer där deklarationen inte kan lämnas i rätt tid är det önskvärt att den föreslagna ändringen kan träda i kraft relativt snabbt. Ändringen bör därför träda ikraft den 1 januari 2018.

Förslaget avser en mindre företeelse och åtgärdar en inkonsekvens i lagstiftningen. Förslaget bedöms därför inte vara av sådan beskaffenhet att det finns behov av särskilda informationsinsatser.

### 5.3.5 Effekter för myndigheter

Effekterna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms vara försumbara. Eventuella kostnader till följd av ändringen ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

### 5.3.6 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte ha effekter på sysselsättning, jämställdhet, miljö, integration eller fördelningspolitik.

## 6 Författningskommentar

### 6.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

#### 1 kap.

##### 13 a §

*Punkten 2* ändras på så sätt att hänvisningen till 3 kap. 21 och 22 §§ slopas och hänvisning i stället görs till 21 a § samma kapitel. Ändringen är en följd av att bestämmelsen om undantag från skatteplikt gällande fartyg flyttas från 3 kap. 21 § till 21 a § samma kapitel och att det särskilda undantaget i 3 kap. 22 § gällande överlåtelse eller upplåtelse av fartyg till Sjöräddningssällskapet slopas.

#### 2 kap.

##### 3 §

*Andra stycket* i paragrafen kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a §. Ändringen är en följd av att bestämmelsen om undantag från skatteplikt gällande fartyg m.m. flyttas från 3 kap. 21 § till 3 kap. 21 a §. Det görs även ett förtydligande genom att unionsinterna förvärv uttryckligen anges i andra stycket.

##### 5 §

*Första stycket 2* kompletteras med hänvisningar till 3 kap. 21 a och 21 b §§. Ändringen är en följd av att bestämmelserna om undantag från skatteplikt gällande fartyg m.m. flyttas från 3 kap. 21 § till 21 a och



21 b §§ samma kapitel. Det görs även ett förtydligande på så sätt att unionsinterna förvärv uttryckligen anges i första stycket 2. Prop. 2017/18:16

## **2 a kap.**

### *7 §*

*Andra stycket 5* kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a §. Ändringen är en följd av att de bestämmelser som gäller leverans av varor till fartyg flyttas från 5 kap. 3 a § till 3 kap. 21 a §.

## **3 kap.**

### *21 §*

Paragrafen ändras på så sätt att reglerna gällande fartyg tas bort. Undantag från skatteplikt för fartyg och varor och tjänster som avser fartyg regleras i stället i 21 a och 21 b §§.

Se vidare avsnitt 4.2.

### *21 a §*

I paragrafen anges i vilka fall omsättning av fartyg samt varor som avser sådana fartyg undantas från skatteplikt. Undantag från skatteplikt avseende fartyg och utrustning till dessa fanns tidigare i 21 §. Till skillnad från tidigare begränsas undantaget till att omfatta fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet enligt *första stycket 1*. Även fartyg som används för sjöräddning, assistans och kustfiske omfattas dock enligt *första stycket punkten 2*. I första stycket *punkterna 4-6* samt *andra och tredje styckena* regleras undantag från skatteplikt avseende varor för försäljning och förbrukning på fartyg. Omsättningar avseende varor för försäljning eller bruk ombord på fartyg har tidigare behandlats som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 3 a §. Hänvisningen i punkten 5 b är på samma sätt som i 5 kap. 3 a § dynamisk, vilket innebär att den avser den vid varje tillfälle gällande lydelsen av förordningen. Ändringarna syftar till att anpassa bestämmelserna till mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i nuvarande 21 a § som gäller omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare flyttas till 22 §.

Ändringarna behandlas i avsnitt 4.2.1 och 4.2.2.

### *21 b §*

Paragrafen är ny. I paragrafen regleras i vilka fall omsättning av tjänster som avser fartyg ska undantas från skatteplikt. Undantaget är kopplat till sådana fartyg som avses i 21 a §. Det tidigare undantaget för omsättning av vissa tjänster avseende skepp för yrkesmässig sjöfart och yrkesmässigt fiske m.m. i 21 § tas bort, se författningskommentaren till 21 §.

Ändringarna behandlas i avsnitt 4.2.3.

### *22 §*

I paragrafen tas det särskilda undantaget avseende omsättning till Sjöräddningssällskapet bort. I paragrafen återfinns i stället det undantag från skatteplikt som tidigare fanns i 3 kap. 21 a § och som gäller

Prop. 2017/18:16 omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare.

Se vidare avsnitt 4.2.1.

#### 24 §

*Tredje stycket* i paragrafen kompletteras med en hänvisning till 21 a §. Ändringen är en följd av att bestämmelsen om undantag från skatteplikt gällande fartyg m.m. flyttas från 21 § till 21 a §. Det görs även ett förtydligande på så sätt att unionsinternt förvärv uttryckligen anges i tredje stycket.

#### 5 kap.

##### 3 a §

Bestämmelsen ändras i *första stycket 4* och *4 a* samt *tredje stycket* på så sätt att de delar som avser leverans av varor till fartyg flyttas till 3 kap. 21 a § och formuleras om till undantag från skatteplikt.

Se vidare avsnitt 4.2.2.

#### 19 §

Paragrafen ändras i *punkten 1* genom att de delar som gäller tjänster avseende fartyg flyttas till 3 kap. 21 b § och formuleras om till undantag från skatteplikt. Den del av bestämmelsen som avser hamnar slopas helt, se avsnitt 4.2.3.

#### 8 kap.

##### 9 §

Paragrafen ändras på så sätt att hänvisningen i *första stycket 3* till 5 kap. 3 a § tredje stycket slopas. I stället anges uttryckligen för vilka fartygslinjer avdragsbegränsningen gäller. Avdragsbegränsningen medför att ingående skatt inte får dras av för sådana varor som köps in med mervärdesskatt för försäljning ombord. Därmed kan beskattning sägas ske även om försäljningen ombord inte beskattas (jfr 5 kap. 1 § ML).

I paragrafen införs vidare ett nytt *tredje stycke* som anger att avdragsbegränsningen inte gäller vid förvärv av vissa varor. Det gäller sådana varor som avses i 5 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, provianteringslagen. Möjligheten att proviantera utan mervärdesskatt på de linjer som avses i första stycket 3 är i dag begränsad till sådana varor (jfr 5 kap. 3 a § tredje stycket). Ytterligare begränsningar kan finnas på vissa korta linjer (5 kap. 3 a § tredje stycket samt 6 § provianteringslagen). I fråga om punktskattepliktiga varor finns också begränsningar av skattefriheten enligt 5 kap. 3 a § fjärde stycket genom att villkoren för proviantering i 7–9 provianteringslagen ska vara uppfyllda. Om mervärdesskatt inte tas ut på omsättningen för försäljning ombord blir varorna inte belastade med mervärdesskatt vid försäljningen ombord. Genom ändringarna i 3 kap. 21 a § och 5 kap. 3 a § samt 3 § provianteringslagen kommer möjligheterna att proviantera utan mervärdesskatt inte längre knyts till fartyg som används för utrikes trafik utan till fartyg som används på öppna havet. Om de ändringarna skulle medföra att mervärdesskatt tas ut i fler fall vid omsättning av de nämnda varorna för försäljning ombord på fartygen (se 3 kap. 21 a §) bör

avdragsrätt uppkomma i den delen. Syftet är att varorna inte ska bli belastade med mervärdesskatt i större omfattning än tidigare. Prop. 2017/18:16

I paragrafen flyttas också det nuvarande tredje stycket till ett nytt *fjärde stycke*.

#### **9 d kap.**

##### *3 §*

I paragrafen ändras *första stycket 2* som en följd av att undantaget som gäller vissa tjänster för fartyg och deras laster kommer att framgå av 3 kap. 21 b §.

#### **10 kap.**

##### *11 §*

I paragrafens *första stycke* görs en hänvisning till 3 kap. 21 b §. Ändringen beror på att undantaget för vissa tjänster som avser fartyg flyttas till 3 kap. 21 b §, se författningskommentaren till 3 kap. 21 b §.

##### *12 §*

Paragrafens *första stycke* kompletteras med hänvisningar till 3 kap. 21 a och 21 b §§. Det beror på att undantagen gällande fartyg flyttas från 3 kap. 21 § till 21 a och 21 b §§ samma kapitel. En hänvisning görs också till 3 kap. 22 § så att sådana omsättningar som avses i den bestämmelsen omfattas av återbetalningsrätten på motsvarande sätt som gäller vid återbetalning enligt 10 kap. 11 § (jfr artikel 169 och 153 i mervärdesskattedirektivet).

#### **19 kap.**

##### *1 §*

*Andra stycket 1* kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 b § första stycket 1. Ändringen beror på att undantaget för tjänster som avser fartyg flyttas från 3 kap. 21 § till 21 b § samma kapitel.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

De föreslagna ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Äldre bestämmelser bör fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## 6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

#### **2 kap.**

##### *4 §*

*Punkten 1* ändras på så sätt att fartyg i utrikes trafik ändras till fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Därmed begränsas skattefriheten på motsvarande sätt som i undantaget avseende fartyg i 3 kap. 21 a § mervärdesskattelagen (1994:200).

Prop. 2017/18:16 Bestämmelsen i 3 kap. 1 § ML medför att import av varor för sådana ändamål som avses i 3 kap. 21 a § ML är undantagna från skatteplikt, någon hänvisning till den bestämmelsen behövs därför inte.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

### 6.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg

#### 2 §

Av paragrafen framgår bl.a. vad som avses med obeskattade varor. Genom ändringarna i 3 § samt bestämmelserna i 3 kap. 21 a och 5 kap. 3 a §§ mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, kommer möjligheterna att proviantera utan mervärdesskatt inte längre knytas till fartyg som används för utrikes trafik utan till fartyg som används på öppna havet. Förutsättningarna för att proviantera varor utan punktskatt ändras dock inte. Det kan därför inte uteslutas att det uppkommer skillnader i beskattningen mellan skattelagen. Med hänsyn till det justeras paragrafen.

#### 3 §

*Tredje stycket* i paragrafen kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a § första stycket 4 och 5 ML. Ändringen är en följd av att de bestämmelser som gäller leverans av varor till fartyg flyttas från 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML till 3 kap. 21 a § första stycket 4 och 5 samma lag.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

De föreslagna ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

### 6.4 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

#### **26 kap.**

#### *33 e §*

Ett tillägg görs i paragrafen. Tillägget avser tidpunkten för att lämna deklARATION om det inte längre är möjligt att lämna deklARATIONEN vid den ordinarie deklARATIONSTIDPUNKTEN efter ett beslut om beskattning enligt 9 d kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslaget behandlas i avsnitt 5.2.

#### **Ikraftträdandebestämmelser**

De nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2018.

## Sammanfattning av promemorian Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg

Prop. 2017/18:16  
Bilaga 1

I promemorian föreslås ändringar i mervärdesskattelagen gällande undantag från skatteplikt för vissa fartyg. Ändringarna innebär att undantag från skatteplikt kommer att gälla omsättning av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Undantag kommer även att gälla omsättning av fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske, oavsett om dessa fartyg används på öppna havet. Ändringarna innebär även att undantag kommer att gälla för omsättning av de flesta varor för förbrukning och försäljning ombord på sådana fartyg som undantas från skatteplikt samt för tjänster avsedda för dessa fartyg.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

# Lagförslag i promemorian Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg

## Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 13 a §, 2 kap. 3 och 5 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 21–22 och 24 §§, 5 kap. 1, 3 a och 19 §§, 8 kap. 9 §, 10 kap. 12 § och 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### 13 a §

Med *nya transportmedel* förstås

1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,

2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och

2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 a §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och

3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

### **2 kap.**

#### 3 §<sup>2</sup>

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Om den omsättning genom vilken den beskattningsbara personen förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den beskattningsbara personen, importen undantagits från

Om den omsättning genom vilken den beskattningsbara personen förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den beskattningsbara personen, importen undantagits från

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:368.

### 5 §<sup>3</sup>

Med uttag av tjänst förstås att en beskattningsbar person

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den beskattningsbara personen haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 *eller* 21 a § eller om den beskattningsbara personen haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänförs till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

## 2 a kap.

### 7 §<sup>4</sup>

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 3, om

- den som för över varan är en beskattningsbar person som bedriver verksamhet i ett annat EU-land,
- överföringen görs för dennes verksamhet, och
- överföringen görs genom att varan transporteras från det EU-landet till Sverige av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning.

En vara ska inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsort i ett EU-land och ankomstort i ett annat EU-land,
2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete på eller värdering av varan i Sverige, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet eller

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:368.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2015:888.

värderingen utförts, skickas tillbaka till den beskattningsbara personen i det EU-land som varan ursprungligen överförts från,

3. görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet,

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, ska användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a §, 3 kap. 30 a § eller 30 c §,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a §, 3 kap. 21 a §, 30 a § eller 30 c §,

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4, eller

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d §.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, ska varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

### 3 kap.

#### 21 §<sup>5</sup>

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske,

2. fartyg för bogsering eller bärgning,

3. luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning,

4. tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning som avser *sådana fartyg eller* luftfartyg,

5. delar, tillbehör eller utrustning till *sådana fartyg eller* luftfartyg, när varan

– säljs eller hyrs ut till den som äger *fartyget eller* luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar *fartyget eller* luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller

– förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning, och

6. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 5.

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning,

2. tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning som avser *sådant* luftfartyg,

3. delar, tillbehör eller utrustning till *sådant* luftfartyg, när varan

– säljs eller hyrs ut till den som äger luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller

– förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning, och

4. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 3.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2013:1105. Ändringen innebär bl.a. att andra–fjärde styckena tas bort.



*Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte.*

*Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte heller omsättning eller import av flodsprutor, pontonkranar, flytdockor och andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg.*

*Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämföras luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran.*

#### 21 a §

*Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21 §.*

*Från skatteplikt undantas omsättning av*

*1. fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet,*

*2. fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske, och*

*3. utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av eller används i ett sådant fartyg som avses i 1–2.*

*Från skatteplikt undantas omsättning av*

*1. varor för förbrukning ombord på sådant fartyg som avses i första stycket 1,*

*2. varor för sådan försäljning som avses i 5 kap. 1 § tredje stycket ombord på sådant fartyg som avses i första stycket 1,*

*3. varor i form av sådana livsmedel som anges i artikel 2 i*

*Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor, i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för försäljning ombord på ett sådant fartyg som avses i första stycket 1,*

*4. varor för förbrukning eller försäljning ombord på sådant fartyg som avses i första stycket 2, dock inte fartygsproviant för fartyg som används för kustfiske.*

*Omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland undantas från skatteplikt endast om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

*Omsättning som avses i andra stycket 1 och 2 av punktskattepliktiga varor undantas från skatteplikt endast om omsättningen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

*Från skatteplikt undantas omsättning av*

*1. tjänster i form av ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådant fartyg som avses i första stycket 1 eller 2,*

*2. tjänster i form av uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i första stycket 3,*

*3. andra tjänster än de som avses i 1 eller 2 för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i första stycket 1 och 2 och deras laster.*

22 §

Från skatteplikt undantas omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och bränsle till ett sådant fartyg. Undantaget omfattar även underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg.

*Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21 eller 21 a §.*

24 §<sup>6</sup>

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller

2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 2.

Vid tillämpning av första stycket anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet av den skattskyldige, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 §.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet av den skattskyldige, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 eller 21 a §.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2007:1376.

**5 kap.**  
1 §<sup>7</sup>

I 2–18 §§ och 9 b kap. 4 § första stycket finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 2 b § räknas aldrig som omsättning inom landet.

Omsättning på fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet eller på luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 2 b § räknas aldrig som omsättning inom landet.

3 a §<sup>8</sup>

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EU,
2. direkt utförelse av varan till en plats utanför EU ombesörjs av en speditör eller fraktförare,
3. en utländsk beskattningsbar person förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförelse till en plats utanför EU,

4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4. varan levereras till ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte

4 a. varan levereras till ett luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedels-

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2014:940.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2015:221.

punktskattepliktiga varor,

säkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

Prop. 2017/18:16  
Bilaga 2

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,

6. det är fråga om en leverans av obeskattade unionsvaror av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 4 § första stycket lagen om exportbutiker,

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, under förutsättning att

a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande visats i ett annat land än ett EU-land, och

b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades, eller

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, under förutsättning att

a) ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b) säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen, och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

*En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen (1999:446) om proviantering av

19 §<sup>9</sup>

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som omsättning utomlands när det är fråga om

1. tjänster som avser *fartyg eller* luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av *hamnar eller* flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på *sådana fartyg eller* luftfartyg,

1. tjänster som avser luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på *sådant* luftfartyg,

2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med

a) export av varor från Sverige eller ett annat EU-land,

b) import av varor som omfattas av

– 9 c kap. 1 §, eller

– ett förfarande för tillfällig införsel med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,

c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varorna

– förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unionstransitering enligt unionens tullbestämmelser, om varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller

– när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller

d) införsel av varor till ett annat EU-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,

3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någons räkning,

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EU antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §, och

5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2016:261.

**8 kap.**

9 §<sup>10</sup>

Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadgivarande bostad om inte annat följer av 10 §,
2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),
3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket, eller
3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 3 kap. 21 a § tredje stycket, eller
4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

För sådana utgifter som avses i första stycket 2 får avdrag dock göras för ingående skatt som avser måltider eller liknande förtäring, om

1. utgifterna har ett sådant omedelbart samband med verksamheten som avses i 16 kap. 2 § inkomstskattelagen,
2. avdraget inte överstiger vad som kan anses skäligt, och
3. avdraget högst uppgår till den ingående skatten på 300 kronor per person och tillfälle.

I 9 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt.

**10 kap.**

12 §<sup>11</sup>

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EU. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 2, 3 eller 4 eller 30 e §.

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EU. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 23 § 2, 3 eller 4 eller 30 e §.

Rätt till återbetalning av ingående skatt enligt första stycket gäller inte den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap.

**19 kap.**

1 §<sup>12</sup>

En beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2016:1069.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2016:1069.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2015:888.

12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket, om denne under den återbetalningsperiod som avses i 6 §

1. varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här från vilket affärstransaktioner genomförts, eller, om ett säte eller fast etableringsställe saknas, inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, och

2. inte har omsatt varor eller tjänster inom landet.

Utan hinder av bestämmelserna i första stycket om omsättning i Sverige får den beskattningsbara personen under återbetalningsperioden inom landet ha omsatt

1. transporttjänster eller stöd-tjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 4, 30 c § andra stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §,

1. transporttjänster eller stöd-tjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 2, 21 a § femte stycket 1, 30 c § andra stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §,

2. varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c, eller

3. telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster om mervärdesskatten för tillhandahållandet av dessa tjänster redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar den särskilda ordningen i artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.

En ansökan enligt första stycket ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad. Om den beskattningsbara personen är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244), ska ansökan dock göras i enlighet med vad som föreskrivs i 34 och 35 §§.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.



## Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **2 kap.**

#### **4 §<sup>1</sup>**

Frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för

1. varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4, 4 a och 5 mervärdesskattelagen (1994:200),

1. varor som levereras till fartyg *som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet* eller luftfartyg i utrikes trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt *3 kap. 21 a § andra stycket 1–3 och 5 kap. 3 a § första stycket 4, 4 a och 5 mervärdesskattelagen* (1994:200),

2. varor av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och som levereras för försäljning i sådan butik,

3. en försändelse från en privatperson till en annan privatperson, utom om försändelsen består av alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror eller har ett värde som överstiger 45 euro,

4. försändelser som består av utländska periodiska publikationer, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro, och

5. andra försändelser än sådana som avses i 4 och 3 § 6, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2014:1506.

## Förslag till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 §<sup>1</sup>

Proviaivering med obeskattade unionsvaror får ske för försäljning ombord vid resa till en plats utanför EU:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort.

Proviaivering med icke-unionsvaror får ske för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort över det fria havet, om varorna består av animaliska livsmedel och provianteringen sker enligt gällande föreskrifter om kontroll av livsmedel som importerats från ett land utanför EU.

Såvitt avser mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a mervärdesskattelagen (1994:200).

Såvitt avser mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i 3 kap. 21 a § andra stycket 1–3 och 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a mervärdesskattelagen (1994:200).

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:292.

## Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg

Prop. 2017/18:16  
Bilaga 3

Efter remiss har yttranden över promemorian Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg lämnats av Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Kommerskollegium, Skatteverket, Sjöfartsverket, Transportstyrelsen, Trafikanalys, Konkurrensverket, Jordbruksverket, Sveriges Kommuner och Landsting, Skärgårdsredarna, Sveriges Fiskares Producentorganisation, Föreningen Svensk Sjöfart och Sveriges Skeppsmäklareförening.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Trafikverket, Regelrådet, Företagarna, Näringslivets regelnämnd, Svenskt Näringsliv, Sjöräddningssällskapet och Transportföretagen.

Utöver instanserna på remisslistan har yttranden även inkommit från Tullverket och Föreningen Sveriges Varv.

## Sammanfattning av promemorian Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall

För alkohol- och tobaksvaror, energiprodukter och elektricitet finns harmoniserade regler om punktskatt inom EU. Reglerna avser bl.a. skattskyldighetens inträde, vissa undantag från beskattning samt ett uppskovsförfarande, enligt vilket punktskattepliktiga varor kan flyttas mellan vissa aktörer utan att skattskyldighet inträder. Det finns även regler om vissa förfaranden som måste iaktas vid flyttningar av punktskattepliktiga varor, bl.a. avseende dokumentation och ställande av säkerhet. Om dessa regler inte följs kan enligt svensk rätt en administrativ avgift – transporttillägg – påföras i vissa fall. I denna promemoria föreslås att nivån för transporttillägg höjs från 20 procent till 40 procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka aktuella bestämmelser inte har iakttagits. Det bedöms inte finnas något behov av att införa olika nivåer av transporttillägg. Ändringen motiveras främst av att förhållandena sedan de svenska reglernas tillkomst har ändrats och att den nuvarande nivån för transporttillägg därför inte längre ter sig tillräcklig.

I promemorian föreslås även en ändring avseende deklarationstidpunkt för mervärdesskatt i vissa fall. Den som är befriad från mervärdesskatt för att omsättningen inte överstiger 30 000 kronor kan välja att ändå bli skattskyldig och ta ut mervärdesskatt efter beslut från Skatteverket. Beslutet kan fattas efter den ordinarie tidpunkt då mervärdesskatten skulle ha deklarerats. I samband med ett sådant beslut kan det därför uppkomma situationer där det inte går att lämna deklarationen och betala mervärdesskatten i rätt tid. Förslaget innebär att deklarationstidpunkten skjuts fram i en sådan situation. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

# Lagförslag i promemorian Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall i nu relevanta delar

Prop. 2017/18:16  
Bilaga 5

Regeringen har följande förslag till lagtext.

## Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 26 kap. 33 c § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **26 kap.** 33 c §<sup>1</sup>

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeklaration i rätt tid på grund av ett beslut enligt 33 c § ska lämna deklarationen senast den 12 i månaden efter beslutet, i januari eller augusti senast den 17.

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeklaration i rätt tid på grund av ett beslut enligt 33 c § *eller 9 d kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200)* ska lämna deklarationen senast den 12 i månaden efter beslutet, i januari eller augusti senast den 17.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2013:1068.

## Förteckning över remissinstanserna för promemorian Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall

Efter remiss har yttranden över promemorian Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall lämnats av Helsingborgs tingsrätt, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Falun, Justitiekanslern, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Polismyndigheten, Folkhälsomyndigheten, Tullverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet, Energimyndigheten, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Näringslivets Regelnämnd, Sprit & Vinleverantörsföreningen, Svenska Petroleum & Biodrivmedel Institutet, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Åkeriföretag, Tobaksfakta och Altia Sweden AB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Kommerskollegium, Systembolaget AB, Regelrådet, British American Tobacco Sweden AB, Centralförbundet för alkohol- och narkotikaupplysning, FAR, Företagarna, IOGT-NTO, JTI Sweden AB, LRF, Philip Morris AB, Energiföretagen, Svensk Handel, Svenska Tobaksleverantörsföreningen, Svenska Transportarbetarförbundet, Sveriges Bryggerier, Sveriges Transportindustriförbund, Swedish Match Distribution AB, Ungdomens nykterhetsförbund och Verdandi.

# Lagrådets yttrande över lagrådsremissen Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg

Prop. 2017/18:16  
Bilaga 7

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2017-06-09

**Närvarande:** F.d. justitieråden Severin Blomstrand och Annika Brickman samt justitierådet Svante O. Johansson.

## **Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg**

Enligt en lagrådsremiss den 1 juni 2017 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.,
3. lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Lars Mattisson.

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

## Lagrådets yttrande över lagrådsremissen Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2017-06-01

**Närvarande:** F.d. justitieråden Leif Thorsson och Lennart Hamberg samt justitierådet Anita Saldén Enéus.

### Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall

Enligt en lagrådsremiss den 24 maj 2017 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter,
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Lars Mattisson och rättssakkunnige Johan Westlund.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

4 kap. 1 §

I lagrådsremissen föreslås att nivån för transporttilläggen höjs från 20 till 40 procent. Transporttillägg påförs om vissa förfaranden som måste iaktas vid flyttningar av punktskattepliktiga varor, bl.a. om dokumentation och ställande av säkerhet, inte har följts.

I den remitterade promemorian, s. 15, gjordes bedömningen att transporttillägget inte ska anses utgöra ett straff enligt artikel 6 i Europakonventionen och att några förändringar av reglerna för dessa tillägg inte behöver göras med anledning av förändringarna i synen på skattetillägget i förhållande till Europakonventionen. I promemorian hänvisades till den bedömning i frågan som gjordes i prop. 2002/03:106 s. 221.

Flera remissinstanser har ifrågasatt denna slutsats. Åklagarmyndigheten framhåller att det straffrättsliga förfarandets förhållande till transporttilläggen måste regleras. Myndigheten anför bl.a. att det förhållandet att transporttilläggen utformats med skattetilläggen som förebild talar för att de med dagens synsätt är att betrakta som ett straff. Strängheten i en sanktion är ett av de kriterier som inverkar på



bedömningen av sanktionens karaktär, vilket blir mer påtagligt om den föreslagna höjningen genomförs. De kriterier som Europadomstolen har ställt upp för att avgöra om det rör sig om samma sak samt om det rör sig om anklagelse om brott är uppfyllda för transporttilläggen. Slutligen anser flera remissinstanser att resonemangen i promemorian kring transporttilläggets syfte och funktion kan ifrågasättas.

I lagrådsremissen hänvisar regeringen till sin tidigare bedömning i prop. 2002/03:106. Där anfördes som skäl för att transporttillägget inte ska anses omfattas av anklagelse för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen och därmed inte heller anses vara ett straff att transporttilläggen utgör en sanktion med ett mycket speciellt syfte och snävt tillämpningsområde. Transporttilläggen får närmast anses rikta sig mot ett särskilt slags ordningsförseelser och till största delen fyller de en närmast vitesliknande funktion så till vida att tillägget skall undanröjas om de handlingar som saknats företes inom viss tid. Regeringen framhåller vidare att det grundläggande syftet med transporttilläggen – att säkerställa att förfarandereglerna vid flyttningar av punktskattepliktiga varor följs – är oförändrat. Regeringen bedömer därför nu, trots kritiken från remissinstanserna, att några förändringar av reglerna för transporttillägg inte behöver göras med anledning av förändringarna i synen på systemet med skattetillägg i förhållande till Europakonventionen.

De argument som anförts i lagrådsremissen för att transporttillägg inte ska anses utgöra ett straff enligt Europakonventionen är enligt Lagrådets mening inte övertygande. Många faktorer talar i stället för motsatsen. Lagrådet kan inte tillstyrka att förslaget läggs till grund för lagstiftning om inte det under den fortsatta beredningen görs en mer djupgående analys av hur transporttillägget förhåller sig till artikel 6 i Europakonventionen.

#### Övrigt lagförslag

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

## Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 21 september 2017

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Lövin, Y Johansson, M Johansson, Baylan, Bucht, Hultqvist, Regnér, Andersson, Hellmark Knutsson, Bolund, Damberg, Bah Kuhnke, Strandhäll, Shekarabi, Fridolin, Eriksson, Ekström, Fritzon

Föredragande: statsrådet Andersson

---

Regeringen beslutar proposition Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg samt deklarationstidpunkt i vissa fall