



REGERINGSKANSLIET

Finansdepartementet

Dnr

Fi2009/2270

2009-03-06

Promemoria

Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian lämnas ett antal förslag på mervärdesskatteområdet. Dessa innebär att nya regler införs i mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483).

Promemorian innehåller förslag till nya omsättningslandsregler för tjänster. Reglerna bygger på ett nytt EG-direktiv och är en anpassning till att alltfler tjänster tillhandahålls på distans. De innebär även en modernisering och förenkling av regelverket.

Två nya huvudregler för omsättningsland föreslås. Den ena gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare. Huvudregeln är att dessa ska anses omsatta i det land där köparen är etablerad. Skatten ska i dessa fall redovisas och betalas av köparen, så kallad omvänd skattskyldighet. Den andra gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare och i huvudsak privatpersoner. Dessa ska som huvudregel anses tillhandahållna i det land där näringsidkaren (säljaren) är etablerad.

De föreslagna huvudreglerna är förenade med olika undantag. Omsättningslandet avgörs i dessa fall av andra faktorer. Undantagen avser bl.a. fastighetstjänster, olika typer av transporttjänster, kulturella och liknande tjänster samt korttidsuthyrning av transportmedel.

De föreslagna omsättningslandsreglerna föranleder ändringar i regelverket för kontrollen av EG-handeln. Detta föreslås kompletteras med en skyldighet för den som säljer tjänster till näringsidkare i ett annat EG-land att ta upp försäljningen i den periodiska sammanställningen.

Promemorian innehåller vidare förslag till ett elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt. I denna del medför de nya reglerna ytterligare effektiviseringar och förenklingar. De innebär dessutom att modern teknik ska användas. Även dessa regler bygger på ett nytt EG-

direktiv. De föreslagna reglerna avser förfarandet för dels andra EG-företagares ansökningar om återbetalning hos Skatteverket, dels svenska företagares ansökningar om återbetalning hos andra EG-länders myndigheter. Ansökningar riktade till andra EG-länder ska i fortsättningen lämnas till Skatteverket via en elektronisk kontaktpunkt, i stället för som i dag genom att pappersansökningar postas till respektive land.

Regler föreslås bl.a. avseende vem som ska använda det elektroniska förfarandet, vilka uppgifter som ska lämnas i en ansökan och när den senast ska komma in till Skatteverket. Det föreslås även regler om verkets underrättelseskyldighet, rätt att begära uppgifter och senaste tidpunkt för verkets beslut i fråga om en ansökan om återbetalning. Härtill kommer regler om tidpunkterna för utbetalning och när ränta börjar utgå samt överklagande och omprövning av beslut.

I promemorian föreslås också att periodiska sammanställningar ska lämnas för varje kalendermånad. Dessa regler är ett led i bekämpandet av skatteundandragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner och bygger på ett nytt EG-direktiv. Systemet innehåller lättnader för mindre företag. Dessa får efter Skatteverkets beslut göra sammanställningen varje kalenderkvartal i stället för månadsvis. Detta gäller om det sammanlagda värdet av de gränsöverskridande omsättningarna och överföringarna av varor och tjänster är högst 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det aktuella kvartalet eller för något av de fyra föregående kvartalen. Vidare föreslås att en periodisk sammanställning ska få lämnas genom elektronisk filöverföring.

I promemorian föreslås slutligen vissa följdändringar i reglerna om omvänd skattskyldighet i byggsektorn.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och i ett fåtal fall den 1 januari 2011 respektive den 1 januari 2013. De regler som rör det nya elektroniska förfarandet föreslås tillämpas på ansökningar om återbetalning som lämnas in efter den 31 december 2009. Följdändringarna avseende den omvända skattskyldigheten i byggsektorn föreslås tillämpas från och med den 1 juli 2007.

Innehållsförteckning

1	Lagtext	7
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	7
1.2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	42
1.3	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	44
1.4	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	46
2	Ärendet och dess beredning	50
3	Bakgrund	52
4	Gällande rätt	55
4.1	EG-rätt	55
4.1.1	Mervärdesskattedirektivet	55
4.1.2	Det åttonde direktivet	59
4.1.3	Det trettonde direktivet	60
4.1.4	Rådets förordning (EG) nr 143/2008 om administrativt samarbete	61
4.2	Svensk rätt	61
4.2.1	Beskattningslandsregler för tjänster	61
4.2.2	Periodisk sammanställning	62
4.2.3	Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare	62
5	Förslag till nya regler om omsättningsland för tjänster	64
5.1	Ny struktur på 5 kap. mervärdesskattelagen	64
5.2	Begreppet beskattningsbar person	65
5.3	Skattskyldighet vid gränsöverskridande omsättning av tjänster	66
5.3.1	Förvärvaren skattskyldig vid omsättning till näringsidkare	66
5.3.2	Med utländsk företagare i visst fall likställd näringsidkare	67
5.4	Näringsidkare vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna för tjänster	68
5.5	Huvudregler	69
5.5.1	Omsättning till näringsidkare	69
5.5.2	Omsättning till någon som inte är näringsidkare	70
5.6	Undantag från huvudreglerna	71
5.6.1	Förmedlingstjänster	71
5.6.2	Fastighetstjänster	72
5.6.3	Transporttjänster	73
5.6.4	Gemenskapsinterna varutransporttjänster	75
5.6.5	Kulturella och liknande tjänster	76
5.6.6	Transportanknutna tjänster samt värdering av och arbeten på lös egendom	77

5.6.7	Restaurang- och cateringtjänster – huvudregeln.....	78
5.6.8	Restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg 79	
5.6.9	Korttidsuthyrning av transportmedel.....	80
5.6.10	Övriga tjänster.....	81
5.7	Registrering och periodisk sammanställning	83
5.8	Ändringar i 5 kap. mervärdesskattelagen år 2011	85
5.9	Ändringar i 5 kap. mervärdesskattelagen år 2013	85
5.9.1	Inledning	85
5.9.2	Långtidsuthyrning av transportmedel.....	86
5.9.3	Långtidsuthyrning av fritidsbåt	86
5.10	Ändringar i rådets förordning (EG) nr 143/2008 om administrativt samarbete	87
6	Förslag till ändrade regler för periodiska sammanställningar m.m.....	89
6.1	Nya regler i mervärdesskattedirektivet	89
6.2	Månadsredovisning som huvudregel.....	89
6.3	Kvartalsredovisning i vissa fall.....	91
6.4	Elektronisk filöverföring.....	92
6.5	Tidpunkten för den periodiska sammanställningens inlämnande	92
6.6	Skattskyldighetens inträde för vissa tjänster där köparen ska betala skatten.....	93
7	Förslag till elektroniskt förfarande vid återbetalning av mervärdesskatt	94
7.1	Utgångspunkter	94
7.2	Elektroniskt förfarande och sekretesskyddade uppgifter m.m.....	95
7.3	Avdrags- eller återbetalningsrätt för utländska företagare i vissa fall?	97
7.4	Förhållandet mellan artiklarna 192 a samt 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet	98
7.5	Begreppet etablerad.....	99
7.6	Rätt till återbetalning för med utländska företagare likställda näringsidkare	99
7.7	Förtydliganden av återbetalningsrätten i 10 kap. mervärdesskattelagen	100
7.8	Utländsk företagares rätt till återbetalning vid blandad verksamhet i etableringslandet	100
7.9	Återbetalning och belopp som inte utgör mervärdesskatt i lagens mening	101
7.10	Återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder.....	103
7.10.1	Tillämpningsområdet för det nya elektroniska förfarandet – huvudregeln.....	103
7.10.2	Elektroniskt förfarande trots omsättning i Sverige	105
7.10.3	Sökandens uppgiftsskyldighet.....	106

7.10.4	Ytterligare uppgifter som ska lämnas med en ansökan om återbetalning	108
7.10.5	De transaktioner en ansökan om återbetalning ska avse.....	109
7.10.6	Återbetalningsperioden.....	110
7.10.7	Minimibeloppet för en återbetalningsansökan.....	110
7.10.8	Senaste ansökningstidpunkt.....	111
7.10.9	Skatteverkets underrättelseskyldighet	112
7.10.10	Skatteverkets rätt att begära uppgifter	112
7.10.11	Senaste tidpunkt för skatteverkets beslut – huvudregeln	113
7.10.12	Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut när verket har begärt ytterligare uppgifter	114
7.10.13	Motivering av och underrättelse om avslagsbeslut.....	115
7.10.14	Korrigerig av återbetalat belopp	116
7.10.15	Skatteverkets beslut efter sökandens korrigeringar av återbetalade belopp	117
7.10.16	Återkrav och avräkning m.m.	117
7.10.17	Utbetalning av beviljat belopp.....	119
7.10.18	Ränta	120
7.11	Återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land	121
7.11.1	Fortsatt gemensamma förfaranderegler för utländska företagare?.....	121
7.11.2	Förfarandereglernas tillämpningsområde m.m.	123
7.11.3	Återbetalningsperioden.....	123
7.11.4	Ansökan.....	124
7.11.5	Minimibeloppen för en återbetalningsansökan blir en förfaranderegul samt nya sådana belopp införs	125
7.11.6	Enligt vilka regler bör frågan om en fullständig ansökan komma in till Skatteverket avgöras?.....	125
7.11.7	Senaste ansökningstidpunkt.....	126
7.11.8	Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut	127
7.11.9	Återkrav och avräkning	127
7.12	Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster.....	128
7.13	Återbetalningsansökningar riktade till ett annat EG-land från näringsidkare som är etablerade i Sverige.....	128
7.13.1	Inledning	128
7.13.2	Elektroniskt återbetalningsförfarande för näringsidkare som är etablerade i Sverige	129
7.13.3	Senaste ansökningstidpunkt, när en ansökan ska anses ingiven och Skatteverkets underrättelseskyldighet	129
7.13.4	Avvisningsbeslut	130
7.14	Återbetalning i övriga fall	130

7.14.1	Förfarandereglernas tillämpningsområde m.m.	130
7.14.2	Ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt i skatte- eller självdeklaration	131
7.15	Överklagande och omprövning m.m.	131
7.16	Verkställighet.....	134
7.17	Skattetillägg	135
7.18	Registrering.....	136
8	Omvänd skattskyldighet i byggsektorn – vissa följdändringar	137
9	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser.....	139
10	Statsfinansiella och andra effekter.....	140
11	Författningskommentar.....	143
11.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	143
11.2	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) år 2011.....	161
11.3	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) år 2013.....	162
11.4	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	162

1 Lagtext

Förslag till lagtext.

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

Häri genom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹

dels att 5 kap. 5–8 §§ samt 19 kap. 9 § ska upphöra att gälla,

dels att de två rubrikerna närmast före 5 kap. 9 § samt rubrikerna närmast före 5 kap. 11 § samt 19 kap. 5, 9, 10 och 11 §§ ska utgå,

dels att nuvarande 5 kap. 4, 9 och 11 §§, 10 kap. 4 § samt 19 kap. 1–8 och 10–15 §§ ska betecknas 5 kap. 8, 3 a och 19 §§, 19 kap. 24 § samt 19 kap. 22, 23, 25 och 26 §§, 20 kap. 3 och 4 §§, 19 kap. 28–30 och 34–38 §§,

dels att nya 5 kap. 8 och 19 §§, 19 kap. 22, 23–26, 28–30 och 34–36 §§ samt 20 kap. 3, 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att 1 kap. 2 och 2 d §§, 2 kap. 7 och 8 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 3 och 30 d §§, 5 kap. 1 §, 8 kap. 9 §, 8 a kap. 11 och 12 §§, 9 kap. 10 §, 9 a kap. 17 §, 9 b kap. 3 och 4 §§, 10 kap. 1, 4 a och 13 §§ samt 11 kap. 2 § och 20 kap. 1 § samt rubriken närmast före 10 kap. 13 § och rubriken till 20 kap. ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas nya paragrafer, 1 kap. 5 a §, 5 kap. 4–7 och 9–18 §§, 10 kap. 11 f, 13 a och 13 b §§, 19 kap. 1–21, 27 och 30–32 §§ och 20 kap. 2–5 §§ samt närmast före 5 kap. 4, 5 och 7 §§, 19 kap. 1, 9, 13, 15, 19, 22, 27, 28, 30, 31 och 34 §§ och 20 kap. 1–2, 5 och 6 §§, nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen närmast före den nya 5 kap. 3 a § ska införas en ny rubrik som ska lyda ”Undantag från 2, 2 a, 2 b eller 3 §”.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av

5 kap. 6 § 2002:1004

5 kap. 6 a § 2003:220

5 kap. 6 b § 2003:220

5 kap. 7 § 2004:1155

5 kap. 7 a § 2002:1004

5 kap. 8 § 2001:971.

1 kap.**2 §²**

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 c: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ *eller av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§*, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan *eller tjänsten*,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för *annan* omsättning som anges i 1 § första stycket 1 *än som avses i första stycket 2, 3 eller 4 b i denna paragraf*, i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, i 5 kap. 6 §

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare *eller en juridisk person som inte är näringsidkare men är registrerad till mervärdesskatt*: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§, om den som omsätter varan är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 *av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i*

² Senaste lydelse 2007:1376.

1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 b eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är *en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare men som* är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.³

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

³ EGT L 302, 19.10.1992 (Celex 31992R2913).

2 d §⁴

Om en utländsk företagare begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske företagarens skattskyldighet *skall* därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Om en utländsk företagare begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske företagarens skattskyldighet *ska* därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

5 a §

Vid förvärv av tjänster som avses i 1 kap. 2 § första stycket 2 inträder skattskyldigheten den 31 december varje år, om

1. tjänsterna tillhandahålls kontinuerligt under en tidsperiod som överstiger ett år, och

2. tillhandahållandet inte ger upphov till avräkningar eller betalningar under tidsperioden.

Första stycket gäller inte om tillhandahållandet av tjänsterna har upphört.

2 kap.

7 §⁵

Med uttag av tjänst förstås även att en skattskyldig i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om han både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Detsamma gäller i fråga om tjänster som den skattskyldige utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

Första stycket gäller

⁴ Senaste lydelse 2006:1031.

⁵ Senaste lydelse 2007:1376.

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §.

8 §⁶

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i

⁶ Senaste lydelse 2008:1344.

6. a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

2 a kap.

7 §⁷

En vara *skall* anses förvärvad enligt 2 § 3, om

– den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land,

– överföringen görs för denna verksamhet, och

– överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av den som bedriver verksamheten 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 avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,

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

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

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, *skall* 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. 9 § eller i 3 kap. 30 a §,

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, *skall* varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

En vara *ska* anses förvärvad enligt 2 § 3, om

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

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,

2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EG-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 § eller i 3 kap. 30 a §,

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

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

⁷ Senaste lydelse 2004:1155.

3 kap.

3 §⁸

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och
12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skatt-

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skatt-

⁸ Senaste lydelse 2007:1376.

skyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättsinnehavarens upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehåses med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

30 d §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska företagare om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

Från skatteplikt undantas även gemenskapsinterna förvärv som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning skulle föreligga enligt 10 kap. 6 och 7 §§.

5 kap.

1 §

I 2–8 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning *skall* anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 9 och 11 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–8 §§ anses som en omsättning inom landet ändå *skall* 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.

Näringsidkare

4 §

Vid tillämpningen av 5–19 §§ ska en

1. näringsidkare, som även be-

driver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 eller 7 §, anses vara en näringsidkare för alla tjänster som denne förvärvar,

2. juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt anses vara en näringsidkare.

Huvudregler

5 §

En tjänst som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om näringsidkaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta. Om näringsidkaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands.

6 §

En tjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här i landet från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.

Undantag från huvudreglerna

7 §

En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om

1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag.

4 §

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

Förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet skall anses som en tjänst som avser fastigheten.

8 §

En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

9 §

En annan transporttjänst än en varustransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare, är omsatt inom landet om transporten i sin helhet äger rum i Sverige, om inte annat följer av 10 §.

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) ska anses som en omsättning inom landet.

10 §

En gemenskapsintern varustransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med gemenskapsintern varustransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorten är belägna i två olika EGT-länder.

Med avgångsort avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den

plats där varorna befinner sig.

Med ankomstort avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.

11 §

Tjänster i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller aktivitet som är

1. kulturell,
2. konstnärlig,
3. idrottslig,
4. vetenskaplig,
5. pedagogisk,
6. av underhållningskaraktär,

eller

7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.

12 §

Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster är omsatta inom landet, om de fysiskt utförs i Sverige och tillhandahålls någon som inte är näringsidkare. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom.

13 §

En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige och inte annat följer av 1 § tredje stycket eller 14 §.

14 §

En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under en persontransport inom EG är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med persontransport inom EG avses en persontransport som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avgångsorten och ankomstorten.

Med avgångsort avses den första platsen för påstigning av passagerare inom EG eller efter ett uppehåll utanför EG.

Med ankomstort avses den sista platsen för avstigning av passagerare inom EG för passagerare som stigit på inom EG eller före ett uppehåll utanför EG.

För en resa tur och retur gäller att återresan ska anses vara en fristående transport.

15 §

En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige.

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst

1. 30 dagar, eller
2. 90 dagar, när det gäller fartyg.

16 §

Tjänster som anges i 18 § och som tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvaren är någon som inte är en näringsidkare, är omsatta inom landet om tjänsterna

1. förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i 18 § 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

2. förvärvas av någon som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG samt utgör sådana tjänster som anges i 18 § 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett

elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

17 §

Tjänster som anges i 18 § och förvärfvas i ett land utanför EG av någon som inte är en näringsidkare i det landet, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls härifrån.

18 §

16 och 17 §§ ska tillämpas på följande tjänster:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

2. reklam- och annonseringstjänster,

3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,

4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,

5. tillhandahållande av information,

6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,

7. tillhandahållande av arbetskraft,

8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel,

9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,

10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio

eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,

11. radio- och televisionssändningar,

12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av

a) webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,

b) programvara och uppdatering av denna,

c) bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,

d) musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och

e) distansundervisning,

13. tillträde till distributionsystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster.

11 §⁹

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–8 §§ anses som omsättning utomlands då 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,

2 a. lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till ett land utanför EG,

2 b. transport eller annan tjänst

19 §

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ anses som omsättning utomlands då 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,

2 a. lastning, lossning eller andra tjänster om tjänsterna avser varor från eller till ett land utanför EG, om omsättningen eller importen av varorna omfattas av 3 kap. 30 § första stycket eller 9 c kap. 1 §,

2 b. transport eller annan tjänst

⁹ Senaste lydelse 2002:1004.

inom landet som avser varor som *en speditör eller fraktförare tillhandahåller en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG* i samband med import eller export av varan,

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

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EG antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 9 §.

inom landet som avser varor som *omfattas av 3 kap. 30 § första stycket eller 9 c kap. 1 §* i samband med import eller export av varan,

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

8 kap.

9 §

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

1. stadigvarande 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 inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),

3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 9 § tredje stycket, eller

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

3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket, eller

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

8 a kap.

11 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, *skall* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

När en näringsidkare inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När

Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, *ska* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

en näringsidkare utträder ur en sådan grupp övertar näringsidkaren gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till näringsidkarens investeringsvaror.

12 §¹⁰

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § *skall* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren *skall* jämka.

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka *skall* överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren *skall* fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den

1. om överlåtaren dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i sådan handling som avses i 15 §, eller

2. om överlåtaren inte lämnat uppgift om handling som avses i 16 §.

9 kap.

10 §

Jämkning *skall* ske när frivillig skattskyldighet upphör enligt 6 §. Jämkning *skall* dock inte ske om

1. den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 § första stycket 2, eller

2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § *ska* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren *ska* jämka.

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka *ska* överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren *ska* fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den

Jämkning *ska* ske när frivillig skattskyldighet upphör enligt 6 §.

Jämkning *ska* dock inte ske om

1. den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 § första stycket 2,

2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §.

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1134.

9 a kap.

17 §

Att en omsättning av en vara i vissa fall anses som en omsättning utomlands föreskrivs i 5 kap. 9 §.

Att en omsättning av en vara i vissa fall anses som en omsättning utomlands föreskrivs i 5 kap. 3 a §.

9 b kap.

3 §

Omsättning av resetjänsten medför inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§.

Omsättning av resetjänsten medför inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§.

4 §¹¹

Omsättning av resetjänsten omfattas av 5 kap. 8 § om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EG, *skall* resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 11 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

Omsättning av resetjänsten omfattas av 5 kap. 5 eller 6 § om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EG, *ska* resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

¹¹ Senaste lydelse 2002:1004.

10 kap.

1 §¹²

En utländsk företagare har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,

2. omsättningen, i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och

3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Rätten till återbetalning enligt första och andra styckena gäller dock inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §.

4 a §¹³

Den som redovisar mervärdes- skatt enligt bestämmelserna i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG- land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige, om inte annat följer av tredje stycket.

Vad som föreskrivs i 3 och 4 §§ gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

Rätten till återbetalning enligt första stycket gäller dock inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten

Den som redovisar mervärdes- skatt enligt bestämmelserna i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG- land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige.

Vad som föreskrivs i 3 § gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

¹² Senaste lydelse 2006:1031.

¹³ Senaste lydelse 2003:220.

enligt 8 kap. 9, 15 eller 16 §.

11 f

En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, eller 4 c.

Gemensamma bestämmelser för återbetalning enligt 9–12 §§

Gemensamma bestämmelser för återbetalning

Rätten till återbetalning enligt 9–12 §§ omfattar inte ingående skatt avseende förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §.

13 §¹⁴

Rätten till återbetalning enligt 1–3, 4 a, 9 och 11–12 §§ omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill enligt denna lag om verksamheten hade medfört skattskyldighet och, i fall som avses i 9 §, omsättning hade förekommit.

13 a §

Om en utländsk företagare som omfattas av 19 kap. 1 § utför både transaktioner som medför och inte medför rätt till avdrag av ingående skatt i EG-landet där denne är etablerad, omfattar rätten till återbetalning enligt 10 kap 1, 11 eller 12 § enbart sådan skatt som hänför sig till transaktionerna som medför avdragsrätt i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i rådets direktiv 2006/112/EG¹⁵ av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i etableringslandet.

13 b §

En utländsk företagares rätt till återbetalning enligt detta kapitel

¹⁴ Senaste lydelse 2002:1004.

¹⁵ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

gäller inte belopp som betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling

1. utan att vara sådan skatt enligt denna lag,

2. om beloppet hänförs till en omsättning av varor som enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 eller 2, andra eller fjärde stycket är undantagen från skatteplikt, eller

3. om beloppet hänförs till en omsättning utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3.

11 kap.

2 §¹⁶

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a §. Sådan skyldighet föreligger inte heller för personbefordran som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § första stycket.

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a §. Sådan skyldighet föreligger inte heller för personbefordran som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 9 § första stycket.

19 kap.

Återbetalning till utländska företagare

Återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder

1 §

För att få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3, 11 eller 12 § ska en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land, och som inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under återbetalningsperioden enligt 6 §, ansöka om detta hos Skatteverket via den elektroniska portal som inrättats här för av det EG-land som företagaren är etablerad i.

Trots vad som sägs i första stycket om omsättning i Sverige får företagaren under återbetal-

¹⁶ Senaste lydelse 2003:1134.

ningsperioden inom landet ha omsatt

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

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

En utländsk som är etablerad i ett annat EG-land och som är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

2 §

En ansökan om återbetalning ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,

2. en beskrivning av sökandens affärsverksamhet för vilken varorna och tjänsterna förvärvats,

3. uppgift om vilken återbetalningsperiod den avser,

4. en förklaring från sökanden att denne under återbetalningsperioden inom landet endast omsatt sådana varor eller tjänster som anges i 1 § andra stycket, och

5. för varje faktura eller importdokument uppgift om

a) beskattningsunderlaget och mervärdesskattebeloppet,

b) den ingående skatt för vilken rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 1–3, 11, 12 och 13–13 b §§ uttryckt i kronor, och

c) den avdragsgilla andel som beräknats i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i EG-

landet där sökanden är etablerad, om sökanden utför transaktioner som medför respektive inte medför rätt till avdrag av ingående skatt. Den avdragsgilla andelen ska uttryckas som ett procenttal.

I ansökan ska de förvärvade varornas och tjänsternas art för varje faktura eller importdokument beskrivas med koder.

Regeringen eller den myndighet regeringen föreskriver meddelar regeringen föreskriver meddelar föreskrifter om de identifikationsuppgifter och koder som anges i första och andra styckena. Det samma gäller vilka språk som får användas av sökanden i en återbetalningsansökan eller när uppgifter lämnas enligt 10 och 11 §§.

3 §

En ansökan om återbetalning ska avse

1. köp av varor eller tjänster

a) som fakturerats under återbetalningsperioden, om redovisningsskyldigheten för skatten inträtt före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller

b) för vilka redovisningsskyldigheten inträtt under återbetalningsperioden, om köpen har fakturerats innan redovisningsskyldigheten har inträtt, eller

2. import av varor under återbetalningsperioden.

Utöver de transaktioner som anges i första stycket får ansökan även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av en tidigare ansökan och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga.

4 §

Sökanden ska på elektronisk väg lämna ytterligare uppgifter avseende var och en av de koder som följer av 2 § och används för att beskriva varornas eller tjänsternas art, i den utsträckning sådana

uppgifter behövs på grund av

1. begränsningar av avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §, eller

2. vad som föreskrivs i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.

5 §

Sökanden ska lämna en redogörelse för sin affärsverksamhet med hjälp av de harmoniserade koder som fastställts i enlighet med artikel 34a.3 andra stycket i rådets förordning (EG) nr 1798/2003¹⁷.

6 §

En ansökan om återbetalning ska avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

7 §

Om en ansökan om återbetalning avser en återbetalningsperiod som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor.

I annat fall ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

8 §

En ansökan om återbetalning ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EG-land där den utländska företagaren är etablerad.

En ansökan ska anses ha kommit in till den behöriga myndigheten

¹⁷ EUT L 264, 15.10.2003, s. 1 (Celex 32003R1798).

endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som följer av 2, 4 och 5 §§.

Skatteverkets underrättelseskyldighet och rätt att begära uppgifter m.m.

9 §

Skatteverket ska på elektronisk väg och utan dröjsmål underrätta sökanden om vilket datum en ansökan om återbetalning kom in till verket.

10 §

Om Skatteverket anser att det inte har alla relevanta uppgifter som behövs för att fatta beslut i fråga om hela eller en del av en ansökan om återbetalning, får verket inom den period som anges i 13 § på elektronisk väg begära ytterligare uppgifter från

1. sökanden,

2. den behöriga myndigheten i EG-landet där sökanden är etablerad, eller

3. någon annan.

Om ytterligare uppgifter begärs från någon annan än sökanden eller den behöriga myndigheten, får begäran göras på elektronisk väg endast om mottagaren har tillgång till sådana medel.

Skatteverket får begära kompletterande ytterligare uppgifter.

11 §

Skatteverket får enligt vad som anges i 10 § begära originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om verket hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran.

12 §

Uppgifter som Skatteverket har begärt enligt 10 eller 11 § ska komma in till verket senast en månad från den dag mottagaren fick begäran.

Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut

13 §

Skatteverket ska meddela sökanden sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning senast fyra månader från den dag den kom in till verket.

14 §

Om Skatteverket begär ytterligare uppgifter enligt 10 § ska beslutet avseende en ansökan om återbetalning meddelas sökanden senast två månader från den dag

1. uppgifterna kom in till verket, eller

2. tidsfristen som anges i 12 § har löpt ut, om begäran inte har besvarats.

Skatteverket har dock alltid sex månader på sig att slutligt avgöra ärendet, räknat från den dag ansökan kom in till verket.

Om Skatteverket har begärt kompletterande ytterligare uppgifter, ska ett slutligt beslut avseende ansökan meddelas sökanden inom åtta månader från det att den kom in till verket.

Korrigerings och återkrav av återbetalt belopp m.m.

15 §

Sökanden ska korrigera det belopp som söks eller som redan har återbetalats, om den avdragsgilla andelen av den ingående skatten har justeras i enlighet med tillämpningen av artikel 175 i rådets direktiv 2006/112/EG av

den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdes-skatt i EG-landet där sökanden är etablerad, efter det att en ansökan om återbetalning gavs in.

Korrigeringen ska göras senast under kalenderåret efter den ifrågavarande återbetalningsperioden

1. i en ansökan om återbetalning, eller

2. genom inlämnande av en särskild anmälan via den elektroniska portal som inrättats av det EG-land där sökanden är etablerad, om sökanden inte ger in någon återbetalningsansökan under det kalenderåret.

16 §

Om ett belopp har korrigerats enligt 15 §, ska Skatteverket

1. besluta att öka eller minska det belopp som ska återbetalas enligt ett beslut avseende en ansökan om återbetalning, eller

2. i andra fall än 1, besluta

a) att återbetala det belopp som sökanden har att fordra, eller

b) att sökanden ska betala tillbaka vad som betalats ut för mycket.

Ett beslut enligt första stycket 2 b får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

17 §

Om en återbetalning har erhållits på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket.

Ett belopp som den sökande ska betala tillbaka eller obetalda skattetillägg får räknas av mot ingående skatt som denne har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut enligt första eller

andra stycket får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

18 §

Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalades ut.

Tidpunkterna för utbetalning och när ränta börjar utgå samt platsen för utbetalning

19 §

Om en ansökan om återbetalning bifalls, ska Skatteverket betala ut det beviljade beloppet till sökanden eller den sökanden anger senast 10 arbetsdagar från den dag som

1. tidsfristen i 13 § löpte ut, eller
2. tidsfristerna i 14 § löpte ut, om ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter har begärts av verket.

Beloppet ska betalas ut i

1. Sverige, eller
2. ett annat EG-land, om sökanden begär det.

Vid utbetalning i ett annat EG-land, ska Skatteverket dra av de bankavgifter som tagits ut för överföringen dit från beloppet som ska betalas ut.

20 §

Sökanden ska tillgodoföras ränta på det beviljade beloppet, om utbetalningen sker efter den senaste tidpunkt som anges i 19 § första stycket.

Om Skatteverket har begärt ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter, ska första stycket endast tillämpas om sökanden har kommit in till verket med uppgifterna i enlighet med 12 §.

21 §

Ränta ska beräknas från och med dagen efter den i 19 § första stycket angivna senaste dagen för utbetalning till den dag utbetalningen faktiskt görs.

Räntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 19 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483).

Återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land

Ansökan

1 §¹⁸

Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska företagare som är eller ska vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

2 §

En ansökan om återbetalning skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

10 kap. 4 §

Om en ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden av det har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet

22 §

För att få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3, §§ ska en utländsk företagare som inte är etablerad i något EG-land ansöka om detta hos Skatteverket.

En utländsk företagare som inte är etablerad i något EG-land och som är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

23 §

En ansökan om återbetalning enligt 22 § ska avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

24 §

Om en ansökan enligt 22 § avser en återbetalningsperiod som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det söka

¹⁸ Senaste lydelse 2007:1376.

uppgår till minst 250 kronor.

I annat fall har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet uppgår till minst 2000 kronor.

3 §¹⁹

Ansökan skall göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas

1. faktura,
2. intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och
3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till den myndighet som avses i 1 §.

Avser den ingående skatten import skall till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

4 §

En ansökan skall ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

beloppet vara minst 4 000 kronor

I annat fall ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

25 §

Ansökan enligt 22 § ska göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv ska till ansökan fogas

1. faktura i original,
2. intyg om att sökanden är näringsidkare, och

för att bedöma om den sökande har

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till Skatteverket.

Avser den ingående skatten import ska till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Ansökan ska vara egenhändigt undertecknad av sökanden.

26 §

En ansökan enligt 22 § ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut

27 §

Skatteverket ska meddela sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning enligt 22 § senast sex månader från den dag en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket.

¹⁹ Senaste lydelse 2003:1134.

Återkrav och avräkning m.m.

7 §²⁰

Om *ingående skatt* har återbetalats med ett för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende, får Skatteverket besluta att den sökande skall betala tillbaka vad han fått för mycket.

Ett belopp som den sökande enligt beslut skall betala tillbaka får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. *Beloppet får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft.*

8 §

Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut.

10 §²¹

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § skall ansöka om detta hos Skatteverket.

Vad som föreskrivs i 2–9 §§, utom 3 § andra stycket 2, gäller också för återbetalning enligt

28 §

Om en återbetalning efter en ansökan enligt 22 § har erhållits på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket.

Ett belopp som den sökande enligt beslut ska betala tillbaka eller obetalda skattetillägg får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut enligt första eller andra stycket får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

29 §

Åtgärder enligt 28 § för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut.

Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster

30 §

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Vad som föreskrivs i 23–26, 28 och 29 §§, utom 25 § andra stycket 2, samt i 20 kap. 5 §, gäller också

²⁰ Senaste lydelse 2003:659.

²¹ Senaste lydelse 2003:659.

första stycket.

för återbetalning enligt första stycket.

Återbetalningsansökningar riktade till andra EG-länder från näringsidkare som är etablerade i Sverige

31 §

För att få återbetalning av mervärdesskatt i ett annat EG-land i enlighet med det landets tillämpning av rådets direktiv 2008/9/EG²² av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, ska en näringsidkare som är etablerad i Sverige, men inte i det återbetalande landet, rikta en ansökan om återbetalning till det landet.

Sökanden ska ge in ansökan till Skatteverket via den elektroniska portal som inrättats härför.

32 §

En ansökan enligt 31 § ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

En ansökan ska anses ha kommit in endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt tillämpningen av artiklarna 8, 9 och 11, i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, i det EG-land som ansökan riktas till.

²² EUT L 44, 20.2.2008 s. 23 (Celex 32008L0009).

Skatteverket ska utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden om vilket datum ansökan kom in till verket.

33 §

Skatteverket ska besluta att inte vidarebefordra en ansökan till det EG-landet som ansökan riktats till, om sökanden under återbetalningsperioden i Sverige inte är skattskyldig i egenskap av säljare för sådan omsättning som anges i 1 kap 1 § första stycket 1 eller har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 c- e eller 12 §.

Skatteverket ska på elektronisk väg underrätta sökanden om ett beslut enligt första stycket.

Återbetalning i övriga fall

11 §²³

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ skall ansöka om detta hos Skatteverket.

34 §

Den som utan att omfattas av 1 § vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket enligt 35 och 36 §§.

Första stycket gäller även en utländsk företagare som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§, om denne är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4, 5 eller 5 a skattebetalningslagen (1997:483).

12 §

En ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ skall göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 13 och 21 kap.

35 §

En ansökan enligt 34 § om återbetalning ska göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 13 kap. samt vad som föreskrivs

²³ Senaste lydelse 2003:659.

samt vad som föreskrivs om förfarandet i skattebetalningslagen i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 13 §.

13 §

Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § och som enligt 10 kap. 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) inte *skall* redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration, skall ändå göra det, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som omfattas av beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § *skall* alltid redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration.

20 kap. Överklagande

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483)*.

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupp huvudmannen.

Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

om förfarandet i skattebetalningslagen i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 36 §.

36 §

Den som *enligt 34 §* ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § och som enligt 10 kap. 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) inte *ska* redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration, ska ändå göra det, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som omfattas av beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § *ska* alltid redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration.

20 kap. Överklagande *m.m.*

Överklagande

1 §²⁴

Vid överklagande av beslut enligt *denna lag gäller 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483)*, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *av någon annan än sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 §*.

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 5–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 28 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

²⁴ Senaste lydelse 2003:1137.

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *skall* ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmänna talan av Skatteverket.

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *ska* ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Omprövning

2 §

Vid omprövning av ett beslut om återbetalning av ingående skatt till en sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 § eller ett beslut enligt 19 kap. 33 § första stycket gäller 21 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

19 kap. 5 §

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt *skall* på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

3 §

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt *till en utländsk företagare som varken är etablerad i något EG-land eller ansöker om återbetalning i den form som anges i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), ska* på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

19 kap 6 §²⁵

En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol.

En begäran om omprövning *skall* vara skriftlig. Den *skall* ha kommit in till Skatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningsgäller.

4 §

En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas *enligt 3 §* om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol.

En begäran om omprövning *ska* vara skriftlig. Den *ska* ha kommit in till Skatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningsgäller.

²⁵ Senaste lydelse 2003:659.

Verkställighet

5 §

Skatteverket ska utan dröjsmål överlämna ett beslut enligt 19 kap 16 § första stycket 2 b, 17 eller 28 § för indrivning. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken äga rum.

Skattetillägg

6 §

Bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. skattebetalningslagen (1997:483) gäller också i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.
 2. Bestämmelserna i 19 och 20 kap. ska tillämpas på ansökningar om återbetalning av ingående skatt som lämnas in efter den 31 december 2009. Äldre bestämmelser gäller för återbetalningsansökningar som lämnas in före detta datum.
 3. Bestämmelserna i 2 kap 7 och 8 §§, 3 kap. 3 §, 8 a kap. 11–12 §§ samt 9 kap. 10 § ska tillämpas för tid från och med den 1 juli 2007.
 4. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)²⁶ dels att 5 kap. 11 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 5 kap. 11 a §, av följande lydelse.

Lydelse enligt lagförslag 1.1

Föreslagen lydelse

5. kap.

11 §²⁷

Tjänster i samband med en aktivitet som anges i andra stycket, är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Tjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller aktivitet som är

1. kulturell,
2. konstnärlig,
3. idrottslig,
4. vetenskaplig,
5. pedagogisk,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.

11 a §

En tjänst i form av tillträde till evenemang som anges i andra stycket och tillhandahålls en näringsidkare är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Första stycket gäller evenemang som är

- 1. kulturella,*
- 2. konstnärliga,*
- 3. idrottsliga,*
- 4. vetenskapliga,*
- 5. pedagogiska,*

²⁶ Lagen omtryckt 2000:500.

²⁷ Senaste lydelse enligt lagförslag 1.1 i prop. 2008/09:XX.

*6. av underhållningskaraktär,
eller*

*7. liknande dem som anges i 1–
6, såsom mässor och utställningar.*

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs att det i mervärdesskattelagen (1994:200)²⁸ ska införas nya paragrafer, 5 kap. 15 a och 15 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 a §

*En tjänst som avser annan ut-
hyrning av transportmedel än som
anges i 15 § är omsatt inom lan-
det, om*

*1. den tillhandahålls någon som
inte är näringsidkare, och*

*2. förvärvaren är etablerad, bo-
satt eller stadigvarande vistas i
Sverige.*

*En uthyrningstjänst enligt första
stycket är dock omsatt utomlands,
om*

*1. den avser en fritidsbåt som
faktiskt levereras till förvärvaren i
ett annat EG-land än Sverige, och*

*2. uthyraren har sätet för sin
ekonomiska verksamhet eller ett
fast etableringsställe i det EG-
landet och tjänsten tillhandahålls
från sätet eller det fasta etable-
ringsstället.*

15 b §

*En tjänst som avser annan ut-
hyrning av transportmedel än som
anges i 15 § är omsatt inom lan-
det, om*

*1. den tillhandahålls någon som
inte är näringsidkare,*

*2. den avser en fritidsbåt som
faktiskt levereras till förvärvaren i
Sverige, och*

*3. uthyraren har sätet för sin
ekonomiska verksamhet eller ett
fast etableringsställe i Sverige och
tjänsten tillhandahålls från sätet
eller det fasta etableringsstället.*

²⁸ Lagen omtryckt 2000:500.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

1.4 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Häri genom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 3 kap. 1 §, 10 kap. 33–35 och 36 §§ samt 10 a kap. 1 §, ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 10 kap. 35 a §, av följande lydelse.

3 kap.

1 §²⁹

Skatteverket *skall* registrera

Skatteverket *ska* registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter,

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 första stycket 1 och 2 nämnda lag,

3. den som är grupphuvudman,

4. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ *mervärdesskattelagen*,

4. den som *utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen* har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ *samma lag*,

5. den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,

5.a. en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 2, 4 eller 5,

6. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, och

7. den som är skattskyldig enligt

a) lagen (1972:820) om skatt på spel,

b) 4 § första stycket 1 lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,

d) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,

e) lagen (1991:1482) om lotteriskatt,

²⁹ Senaste lydelse 2007:462.

- f) 10, 13 eller 15 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- g) 9, 12, 14 eller 15 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
- h) 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 §, 12 § första stycket 1 eller 14 § eller 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi,
- i) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
- j) lagen (1999:673) om skatt på avfall,
- k) lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, eller
- l) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

Om skatt *skall* betalas enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § av ett ombud för en generalrepresentation eller av en skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare, *skall* ombudet respektive representanten registreras i stället för försäkringsgivaren.

Om skatt *ska* betalas enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § av ett ombud för en generalrepresentation eller av en skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare, *ska* ombudet respektive representanten registreras i stället för försäkringsgivaren.

10 kap.

33 §

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 3 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 3 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om:

1. omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EG-länder, *och*

2. *omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt och förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.*³⁰

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som *skall* lämnas. Då får föreskrivas att periodisk sammanställning *skall* lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som *ska* lämnas. Då får föreskrivas att periodisk sammanställning *ska* lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger.

³⁰ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

34 §³¹

En periodisk sammanställning *skall* lämnas enligt fastställt formulär.

En periodisk sammanställning *ska* lämnas enligt fastställt formulär.

En periodisk sammanställning får lämnas genom elektronisk filöverföring på det sätt som Skatteverket bestämmer.

Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas med hjälp av automatisk databehandling.

Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas med hjälp av *annan* automatisk databehandling.

35 §³²

Den periodiska sammanställningen *skall* göras för varje *kalenderkvartal*.

Den periodiska sammanställningen *ska* göras för varje *kalendermånad*.

35 a §

Skatteverket ska besluta att den periodiska sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal om

- 1. den som är skyldig att lämna sammanställningen begär det, och*
- 2. det sammanlagda värdet av omsättning och överföring av varor samt omsättning av tjänster enligt 33 § 1 och 2 är högst 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det aktuella kalenderkvartalet eller för något av de fyra föregående kalenderkvartalen.*

Ett beslut enligt första stycket upphör att gälla när de angivna förutsättningarna inte längre är uppfyllda.

Om det sammanlagda värdet enligt första stycket 2 under ett kvartal överstigit 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt, ska en sammanställning göras för den eller de månader som förflutit sedan ingången av det kvartalet.

³¹ Senaste lydelse 2003:664.

³² Senaste lydelse 2004:1156.

36 §³³

Den periodiska sammanställningen *skall* lämnas till Skatteverket. Den *skall* ha kommit in senast den 5 i *andra* månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser.

Den periodiska sammanställningen *ska* lämnas till Skatteverket. Den *ska* ha kommit in senast den 20 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser.

I fall som avses i 35 a § tredje stycket ska sammanställningen dock ha kommit in senast den 20 i månaden efter utgången av den månad då beloppet överskreds.

10 a kap.

1 §³⁴

I detta kapitel förstås med

icke etablerad näringsidkare: en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EG-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land,

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § *andra stycket* 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 18 § 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land: bestämmelser som gäller i ett annat EG-land och som har sin grund i bestämmelserna i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg,³⁵

e-handelsdeklaration: en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

2. Om den som är skyldig att lämna den periodiska sammanställningen inkommit till Skatteverket med en begäran om att få lämna sammanställningen för varje kalenderkvartal senast den 15 januari 2010 ska redovisningsperioden ett kalenderkvartal tillämpas från och med den 1 januari 2010.

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

³³ Senaste lydelse 2003:664.

³⁴ Senaste lydelse 2003:664.

³⁵ EGT L 128, 15.5.2002, s. 41 (Celex 32002L0038).

2 Ärendet och dess beredning

I februari 2008 antog den Europeiska unionens råd (i det följande rådet) det så kallade momspaketet. Paketet, som består av två direktiv och en förordning, medför genom de båda direktiven ett antal ändringar i rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, 2006/112/EG³⁶, härafter mervärdesskattedirektivet. Denna promemoria avser det svenska genomförandet av dessa direktiv, dvs. rådets direktiv 2008/8/EG³⁷ av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (i fortsättningen direktiv 2008/8/EG) och rådets direktiv 2008/9/EG³⁸ av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (fortsättningsvis direktiv 2008/9/EG). Förordningen som ingår i momspaketet, rådets förordning (EG) nr 143/2008³⁹, avser det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt och modifierar förordningen (EG) nr 1798/2003⁴⁰. Förordningen gäller direkt i Sverige och ska följaktligen inte genomföras i svensk lag.

Direktiv 2008/8/EG ändrar i olika steg med början från och med den 1 januari 2010 mervärdesskattedirektivet angående platsen för beskattning av tjänster (i svensk terminologi vanligen ”omsättningsland” eller ”beskattningsland”). Direktivet innehåller regler som träder i kraft vid fyra olika tillfällen. Promemorian behandlar de ändringar avseende beskattningsland som ska träda i kraft den 1 januari 2010, den 1 januari 2011 och den 1 januari 2013. Direktivet innehåller även nya regler avseende gränsöverskridande försäljning av elektroniska tjänster mellan företag och konsumenter. Dessa regler träder i kraft först den 1 januari 2015. Eftersom det ikraftträdandet ligger längre fram i tiden kommer nödvändiga ändringar i den svenska lagstiftningen att behandlas vid ett senare tillfälle.

Bestämmelserna om platsen för beskattning avgör i vilket land en viss omsättning ska beskattas vid gränsöverskridande transaktioner. Allt fler tjänster tillhandahålls på distans och reglerna i mervärdesskattedirektivet

³⁶ EUT L 347, 11.12.2006 s. 1 (Celex 32006L0112). Direktivet senast ändrat genom direktiv 2008/117/EG, EUT L 14, 20.1.2009, s. 7 (Celex 32009L0117).

³⁷ EUT L 44, 20.2.2008 s. 11 (Celex 32008L0008).

³⁸ EUT L 44, 20.2.2008 s. 23, 11.12.2006 s. 1 (Celex 32008L0009).

³⁹ Rådets förordning (EG) 143/2008 av den 12 februari 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1798/2003 i fråga om införande av arrangemang för administrativt samarbete och informationsutbyte vad gäller bestämmelserna i fråga om platsen för tillhandahållande av tjänster, de särskilda ordningarna och förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt (EUT L 44, 20.2.2008, s. 1, Celex 32008R0143).

⁴⁰ Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 15.10.2003, s. 1 (Celex 32003R1798)).

har inte varit anpassade till denna utveckling. De nya bestämmelserna syftar till att modernisera och förenkla det gemensamma mervärdesskattesystemet. Syftet är också att i större utsträckning uppnå beskattning i konsumtionslandet för att upprätthålla den grundläggande principen att skatten ska tillfalla konsumtionslandet.

Direktiv 2008/8/EG baseras på två separata förslag från den Europeiska kommissionen (fortsättningsvis kommissionen). Det första förslaget, KOM(2003) 822, omfattar nya regler för platsen för beskattning vid omsättning mellan näringsidkare (så kallad Business to Business, B2B). Det andra förslaget, KOM(2005) 334, avser omsättning mellan en näringsidkare och en person som inte är näringsidkare (så kallad Business to Consumer, B2C). Båda förslagen har varit föremål för remissbehandling. Remissammanställningar finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr EUFi2004/2 och EUFi2005/3894).

Direktiv 2008/9/EG upphäver och ersätter, från och med den 1 januari 2010, rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG⁴¹ av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium. Syftet med direktivet är i huvudsak dels att förenkla förfarandet för återbetalning av ingående skatt till utländska företag, dels att företagen ska få återbetalningen tidigare än i dag.

Till grund för direktiv 2008/9/EG ligger kommissionens förslag KOM (2004) 728. Förslaget har varit föremål för remissbehandling. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr EUFi2005/5).

I december 2008 antog rådet ytterligare ett direktiv med ändringar i mervärdesskattedirektivet. Detta syftar till att bekämpa skatteundandragandet – direktiv 2008/117/EG⁴² av den 16 december 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. I samband med att det direktivet beslutades, antogs även en ändring i rådets förordning om administrativt samarbete – rådets förordning (EG) nr 37/2009⁴³ av den 16 december 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt i syfte att bekämpa skatteundandragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner. Denna promemoria avser även det svenska genomförandet av det direktivet. Även sistnämnda förordning gäller direkt och ska inte genomföras i svensk lag.

Till grund för direktiv 2008/117/EG och förordning (EG) nr 37/2009 ligger kommissionens förslag KOM(2007) 147. Förslaget har varit föremål för remissbehandling. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2008/2294).

⁴¹ EGT L 331, 27.12.1979 s. 11 (Celex 31979L1072). Direktivet senast ändrat genom direktiv 2006/98/EG (EUT L 363, 20.12.2006, s. 129, Celex 32006L0098).

⁴² EUT L 14, 20.1.2009, s. 7 (Celex 32009L0117).

⁴³ EUT L 14, 20.1.2009, s. 1 (Celex 32009R0037).

3 Bakgrund

Inledning

Reglerna för mervärdesskatt är harmoniserade inom EG (skatten styrs av EG-rätt, varför EG – inte EU – används). Det finns gemensamma direktiv som måste genomföras i den nationella rätten. I Sverige har det skett genom främst mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483). Inom EG finns även gemensamma förordningar som rör mervärdesskatt. Dessa är direkt tillämpliga och ska inte införas i svensk lag.

Det pågår ett ständigt förändringsarbete på mervärdesskatteområdet inom EG. Förändringarna har olika mål. Exempelvis eftersträvas att regelverket ska bli enklare att tillämpa för företag och myndigheter, vilket i sin tur reducerar den administrativa bördan. Ett annat mål är att modernisera mervärdesskattesystemet utifrån förändringar i bl.a. handel och teknik. Ett ytterligare mål är att bevara medlemsstaternas skatteintäkter. Kommissionens förslag syftar till att uppnå dessa och andra mål. Förslagen kan också syfta till att lösa problem som uppkommit vid tillämpningen av gällande regler.

Kommissionens förslag avseende omsättningsland för tjänster och företagens administration vid gränsöverskridande handel

De direktiv som är aktuella i detta lagstiftningsärende grundas på flera olika förslag från kommissionen.

När det gäller reglerna om beskattningsland lämnade kommissionen två förslag om ändringar i vad som numera är mervärdesskattedirektivet. Det första förslaget lämnades 2003 och handlar om beskattningsland vid gränsöverskridande omsättning av tjänster mellan företag, KOM(2003) 822. Det andra förslaget, som lämnades 2005, avser beskattningsland vid gränsöverskridande omsättning av tjänster från företag till privatpersoner, KOM(2005) 334. Förslagen syftar dels till att förenkla för företagen, dels till att tjänster i högre grad ska beskattas där de konsumeras. Huvudprincipen i förslagen är därför att beskattning ska ske där köparen är etablerad. I dessa fall gäller också så kallad omvänd skattskyldighet, dvs. att köparen själv ska ta upp sitt förvärv till beskattning. Därmed behöver säljaren inte vara mervärdesskatteregistrerad i köparens medlemsstat. Denna princip gäller visserligen redan för ett stort antal tjänster p.g.a. specialregler i direktivet. Om köparen i stället är en privatperson ska säljaren beskatta försäljningen där han är etablerad. Ett antal tjänster ska dock även i detta fall beskattas i köparens land. Säljaren måste då mervärdesskatteregistreras i den medlemsstaten. För en säljare med köpare i många länder är detta administrativt betungande. Vid förhandlingarna i rådet sammanfördes KOM(2003) 822 och KOM(2005) 334 till ett förslag.

För att förenkla företagens administration vid gränsöverskridande omsättningar där säljaren i dag måste registrera sig i köparens medlemsstat lämnade kommissionen 2004 ett förslag, KOM(2004) 728. Förslaget innebär bl.a. att registreringen till mervärdesskatt och redovisningen av skatten ska ske hos motsvarigheten till skattemyndigheten i den egna etableringsmedlemsstaten. Företagen ska alltså ha en enda kontaktpunkt (på engelska "one stop shop") i sin egen medlemsstat. Den egna myndigheten överför uppgifterna till skattemyndighetens motsvarighet i den andra medlemsstaten. I denna del bygger förslaget på ordningen med en enda kontaktpunkt som redan införts för företag från tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster till privatpersoner inom EG (se prop. 2002/03:77).

Förslaget innehåller även en omarbetning av reglerna för återbetalning av mervärdesskatt till vissa utländska företagare. I förenklingssyfte och för en snabbare hantering och återbetalning föreslås att ansökningarna ska ske elektroniskt. Även detta ska ske genom en enda kontaktpunkt, dvs. hos den egna skattemyndigheten. För att stärka företagens rättsliga ställning och komma tillrätta med att vissa medlemsstater betalar ut beloppen sent föreslås tidsfrister inom vilka en skattemyndighet får begära uppgifter av sökanden och beslut ska fattas avseende en ansökan om återbetalning. Dessutom föreslås att en medlemsstat ska betala ränta till ett företag om utbetalningen sker efter en viss tidsfrist.

Vidare innehåller förslaget regler om en viss harmonisering av avdragsförbudet för vissa varor och tjänster, vilket avses underlätta hanteringen vid återbetalning till utländska företagare.

Förslaget innehåller också olika tröskelvärden för när beskattning ska ske. Medlemsstaterna ges möjlighet att undanta all omsättning upp till 100 000 euro per år från beskattning. Detta för att skapa handelsutrymme när det gäller behandlingen av små och medelstora företag. Därtill föreslås att en gemensam omsättningströskel på 150 000 euro ska tillämpas när beskattningslandet bestäms vid distansförsäljning av varor till privatpersoner. Om den totala omsättningen inom EG är under 150 000 euro ska beskattning ske i säljarens medlemsstat. I det fall den totala varuförsäljningen till andra EG-länder är högre ska beskattning ske i respektive köparens medlemsstat. Den särskilda ordningen med en kontaktpunkt underlättar redovisningen av skatten. Förslaget ska bl.a. ses mot bakgrund av att det i dag finns olika tröskelvärden vid distansförsäljning. Säljarna måste beakta dessa trösklar samt hur omsättningen i varje medlemsstat utvecklas för att veta var deras leveranser ska beskattas, vilket är komplicerat.

Rådets behandling av förslagen om omsättningsland för tjänster m.m.

Förhandlingarna om förslagen från kommissionens som nämns i föregående avsnitt pågick i flera år i rådsarbetsgruppen för indirekta skatter. Vissa frågor kunde medlemsstaterna komma överens om, medan andra visade sig svårare att hantera.

Reglerna om beskattningsland för tjänster var många medlemsstater angelägna om att få igenom. Vissa stater har problem med att företag köper tjänster (t.ex. långtidshyra av bilar) i andra länder och därmed kan

undgå de avdragsförbud som råder den egna medlemsstaten. Andra medlemsstater har problem med att telekommunikationsföretag etablerar sig i länder med låg mervärdesskattesats och säljer teletjänster därifrån till privatpersoner i andra medlemsstater. Bolagen kan därmed konkurrera med en lägre skattesats än vad de inhemska teleoperatörerna kan tillämpa. Det uppmärksammades att företagen behöver en kontaktpunkt för att inte orsakas alltför stor administrativ börda vid tillämpningen av de nya reglerna om beskattningsland för tjänster vid försäljning till privatpersoner. Kommissionens förslag om en kontaktpunkt fördes därför in i beskattningslandsförslaget för att tillämpas vid sådana försäljningar. Många medlemsstater är även intresserade av de föreslagna reglerna för återbetalning till utländska företagare. I slutskedet av förhandlingarna kopplades de förslag som var möjliga att komma överens om i hop till det så kallade moms paketet.

Den slutliga överenskommelsen om moms paketet ingicks av medlemsstaternas finansministrar den 4 december 2007, vilken föregick det formella beslutet i rådet den 12 februari 2008. Huvuddelen av förslagen om beskattningsland för tjänster ska träda i kraft den 1 januari 2010. Vissa medlemsstater angav sig emellertid behöva mer tid för genomförandet av ett antal olika regler. Därför beslutades att bl.a. vissa av reglerna rörande kulturella och liknande tjänster samt uthyrning av transportmedel ska träda i kraft ett respektive tre år senare. Även reglerna om beskattningsland för telekommunikationstjänster m.m. vid försäljning till privatpersoner ska träda i kraft vid en senare tidpunkt, den 1 januari 2015. Det samma gäller reglerna om en kontaktpunkt som gäller i dessa fall. De nya reglerna om återbetalning av ingående skatt träder däremot i kraft vid samma tidpunkt som huvuddelen av omsättningslandsreglerna, dvs. den 1 januari 2010.

Rådet antog inte förslagen om harmonisering av avdragsreglerna, harmoniserade värden för omsättningströsklar samt användningen av en kontaktpunkt vid försäljning av varor över gränserna. Rådet och kommissionen uttalade dock till protokollet avseende rådets beslutet om moms paketet att arbetet med dessa frågor ska fortsätta efter att kommissionen utarbetat lämpliga förslag.

Bekämpandet av skatteundandragande

Bekämpandet av skatteundandragande på mervärdesskatteområdet är prioriterat av både kommissionen och medlemsstaterna. En av grundstenarna i EG-samarbetet är den inre marknaden med fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer. Mervärdesskatteundandragandet stör den inre marknads funktion genom att skapar omotiverade varuflöden och medför att varor blir tillgängliga på marknaden till onormalt låga priser. Det leder även till att medlemsstaterna förlorar mycket stora inkomster. Skattebedrägerier på mervärdesskatteområdet är ofta gränsöverskridande.

För att bekämpa skatteundandragandet inrättades vid övergången till den inre marknaden i början av 1993 ett system för utbyte av uppgifter mellan medlemsstaterna. Uppgifterna avser gemenskapsinterna leveranser av varor. I korthet innebär systemet att den som är registrerad till mervärdesskatt i normala fall ska lämna en sammanställning, över mer-

värdesskatteregistrerade förvärvare i andra medlemsstater till vilka han har levererat vissa varor, varje kvartal. Därigenom har myndigheterna i det land där förvärvet ska beskattas möjlighet att kontrollera om förvärvet redovisats korrekt genom att jämföra uppgifterna som köparen respektive säljaren lämnat.

Systemet för informationsutbyte anses emellertid inte vara tillräckligt effektivt. Kommissionen meddelade därför i början av 2006 att man avsåg att ta ett nytt initiativ för att bekämpa av skatteundandraganden och i maj samma år presenterades ett meddelande om en samordnad strategi i frågan.

Vid de efterföljande diskussionerna i rådet framkom att de mer ambitiösa åtgärderna inte kunde förverkligas inom en snar framtid. Rådet uppmanade därför – bl.a. i sina slutsatser av den 5 juni 2007 – kommissionen att arbeta vidare med några av de konventionella åtgärderna. I november samma år presenterade kommissionen ett meddelande om åtgärder inom det befintliga mervärdesskattesystemet. Varefter rådet den 4 december 2007 uppmanade kommissionen att fortsätta arbetet med de övriga åtgärderna.

Kommissionen förslag till ändringar av mervärdesskattedirektivet i syfte att bekämpa skatteundandragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner, KOM(2008) 147, lämnades i mars 2008.

Förslaget behandlades i rådet under 2008 och en kompromiss antogs av rådet den 16 december 2008. I direktivet anges i huvudsak att periodiska sammanställningar ska lämnas varje månad. Medlemsstaterna får dock tillåta att redovisning sker för varje kalenderkvartal om det sammanlagda värdet av varuleveranser inte överstiger 50 000 euro eller motsvarande belopp i nationell valuta, exklusive mervärdesskatt, för det aktuella kalenderkvartalet eller för något av de fyra föregående kvartalen. Vidare ska det vara möjligt att en periodisk sammanställning kan lämnas genom elektronisk filöverföring. Dessutom ska skattskyldigheten för vissa gränsöverskridande tjänster för vilka köparen är skattskyldig inträda vid utgången av varje kalenderår.

4 Gällande rätt

4.1 EG-rätt

4.1.1 Mervärdesskattedirektivet

Platsen för tillhandahållande av tjänster

Mervärdesskatt ska betalas när tjänster tillhandahålls mot ersättning inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet). Reglerna om var en viss typ av tjänstetillhandahållande ska anses äga rum (dvs. platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, även benämnt beskattningslandet) finns i kapitel 3 (artiklarna 43–59) i mervärdesskattedirektivet. Där anges dels om tjänsten ska anses tillhandhållen inom eller utom EG, dels, för det fall den ska anses tillhandhållen inom EG, inom vilket lands terri-

torium den anses tillhandahållen. Om och var beskattning av ett tjänste-tillhandahållande ska ske avgörs av vilken typ av tjänst det gäller och av om köparen är en näringsidkare eller en privatperson. Huvudregeln är att en tjänst anses tillhandahållen i det land där säljarens är etablerad och att en eventuell beskattning ska ske där (artikel 43). I artiklarna 44–59 återfinns särskilda regler för olika typer av tjänstetillhandahållande som inte omfattas av huvudregeln. Om regelverket innebär att en viss typ av tjänsteomsättning ska beskattas i en medlemsstat ska övriga medlemsstater inte beskatta den aktuella tjänsteomsättningen. Det är viktigt att beskattningslandsreglerna införlivas och tillämpas enhetligt av medlemsstaterna så att inte tillämpningen resulterar i dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.

Det är inte nödvändigt att här i detalj redogöra för reglerna som de ser ut i mervärdesskattedirektivet innan de ändringar som görs genom direktiv 2008/8/EG och 2008/9/EG träder i kraft med början den 1 januari 2010. De regler som förändras kommer att beskrivas närmare i de följande avsnitten i samband med att förslaget beskrivs. Vad som gäller i några särskilda fall kan dock nämnas.

I artikel 56 räknas ett antal tjänster upp som ska anses tillhandahållna i det land där köparen har sitt säte eller ett fast etableringsställe om köparen finns i tredje land eller om köparen är en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat land än det land där säljaren är etablerad. Det gäller bl.a. överlåtelse av upphovsrätter, reklamtjänster, konsulttjänster, juristtjänster, datatjänster, uthyrning av vara (dock ej transportmedel), teletjänster, elektroniska tjänster.

Tjänster med anknytning till fast egendom anses tillhandahållna där egendomen är belägen (artikel 45). Det gäller bl.a. byggtjänster, fastighetsmäklartjänster och arkitekttjänster.

För EG-interna varutransporter skiljer reglerna om beskattningsland på om köparen är mervärdesskatteregistrerad eller inte. Kort kan sägas att en transport som köps av en privatperson anses tillhandahållen i avgångslandet medan en transport mellan två företag är tillhandahållen i det land där köparen är registrerad till mervärdesskatt.

Kulturella, idrottsliga och underhållningsmässiga tjänster anses tillhandahållna där de faktiskt utförs (artikel 52). Detsamma gäller tjänster i samband med transport, såsom lastning, lossning etc. samt värdering av eller arbete på vara, om inte tjänsten köps av ett företag under angivande av ett registreringsnummer i ett annat EG-land (artikel 52, 53 och 54).

Förmedlingstjänster är tillhandahållna där den underliggande transaktionen anses utförd enligt direktivet (artikel 44). Förmedling av tjänsterna i artikel 56 (konsulttjänster, datatjänster, elektroniska tjänster etc.) till köpare i tredje land eller till beskattningsbara personer i annat EG-land är tillhandahållna där köparen har sätet eller ett fast etableringsställe (artikel 56). Detsamma gäller gränsöverskridande förmedling av en EG-intern transporttjänst (artikel 50). Resultatet blir att en gränsöverskridande förmedlingstransaktion mellan två företag inom EG, för dessa särskilt angivna tjänster, kommer att beskattas av köparen i dennes hemland, s.k. omvänd skattskyldighet.

För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen får medlemsstaterna bestämma att en tjänst ska anses tillhandahållen där den faktiska användningen eller det faktiska

utnyttjandet av tjänsten äger rum (artikel 58). Bestämmelsen gäller endast vid handel med tredje land. Det är frivilligt för medlemsstaterna att utnyttja regeln. Om de utnyttjar den innebär det att tjänster som enligt andra regler ska beskattas inom EG undantas från beskattning, samt att tjänster som inte ska beskattas inom EG ändå kommer att beskattas inom EG.

E-handelsdirektivet

I maj 2002 beslutade rådet om nya regler för mervärdebeskattningen vid handel med elektroniska tjänster mellan länder utanför EG och länder inom EG (rådets direktiv 2002/38/EG⁴⁴ av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg; i fortsättningen ”e-handelsdirektivet”). E-handelsdirektivet var ett resultat av att rådets sjätte direktiv 77/388/EEG⁴⁵, av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetligt beräkningsgrund (fortsättningsvis sjätte direktivet), bristande anpassningar till den framväxande handeln med elektroniska tjänster. Förutom det sjätte direktivet ändrades samtidigt även den då gällande rådets förordning (EEG) nr 218/92⁴⁶ av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) - förordningen är numera ersatt av förordning (EG) nr 1798/2003 - med anledning av de nya reglerna om beskattning av elektroniska tjänster. Reglerna som infördes i sjätte direktivet har nu överförs till mervärdesskattedirektivet (som utgör en teknisk omarbetning av det sjätte direktivet).

Med elektroniska tjänster avses bl.a. tillhandahållande av webbplatser, programvara, bilder, databaser, film, musik som tillhandahålls på elektronisk väg. Direktivet innebär att elektroniska tjänster som tillhandahålls från ett land utanför EG till Sverige ska beskattas i Sverige. Omvänt gäller att en omsättning från Sverige till en kund utanför EG inte ska beskattas i Sverige. E-handelsdirektivet innebar också att ett förenklat förfarande för redovisning och betalning av skatt för elektroniskt levererade tjänster infördes i de fall tjänsterna tillhandahålls från ett land utanför EG till en privatperson i Sverige. Näringsidkaren från tredje land kan välja att redovisa mervärdesskatten för all försäljning till konsumenter inom EG i ett valfritt EG-land. Det aktuella landet vidarebefordrar deklarationsuppgifter och betalning av skatten till det EU-land där tjänsterna har konsumerats (beskattningslandet). Reglerna i e-handelsdirektivet är införda i mervärdesskattelagen (1994:200, ML), mervärdesskatteförordningen (1994:223) och skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

⁴⁴ EGT L 128, 15.5.2002, s. 41 (Celex 32002L0038).

⁴⁵ EGT L 145, 13.6.1977, s.1 (Celex 31977L0388). Av artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet framgår att hänvisningar till det upphävda direktivet ska anses som hänvisningar till mervärdesskattedirektivet.

⁴⁶ EGT L 24, 1.2.1992, s. 1 (Celex 31992R0218).

Som ett led i en överenskommelse i rådet om det ursprungliga e-handelsdirektivet tidsbegränsades det till att gälla mellan den 1 juli 2003 till den 30 juni 2006. Avsikten var att kommissionen och medlemsstaterna inom denna tid skulle ha kommit överens om en mer långtgående ordning. I annat fall skall rådet på förslag från kommissionen förlänga den temporära e-handelsordningen. Kommissionen har i december 2003 och i juli 2005 presenterat förslag som bland annat behandlat platsen för beskattning av elektroniska tjänster som ligger till grund för lagförslagen i denna promemoria som träder i kraft den 1 januari 2010. Den temporära e-handelsordningen har förlängts till och med den 31 december 2009 till dess de nya beskattningslandsreglerna i direktiv 2008/8/EG träder i kraft (artikel 1 i direktiv 2008/8/EG förlänger den temporära ordningen till och med den 31 december 2009).

Reglerna om registrering

Varje beskattningsbar person som bedriver en ekonomisk verksamhet ska meddela skattemyndigheterna när den ekonomiska verksamheten inleds, förändras eller upphör (artikel 213). När myndigheten får in en sådan uppgift ska den med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera de beskattningsbara personer som uppfyller vissa villkor (artikel 214). Ett sådant nummer ska tilldelas sådana personer som i en medlemsstat levererat varor eller tillhandahållit tjänster om rätt till avdrag föreligger. Undantag härifrån görs emellertid för dem som tillfälligtvis levererat s.k. nya transportmedel. De som enbart levererar varor eller tillhandahåller tjänster för vilka mervärdesskatten ska betalas av köparen eller mottagaren enligt artiklarna 194–197 och artikel 199 i direktivet ska inte tilldelas något registreringsnummer.

Vidare ska varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är föremål för mervärdesskatt ges ett registreringsnummer. Detsamma gäller de som gör gemenskapsinterna förvärv av varor avsedda för transaktioner i ett annat EG-land. Medlemsstaterna får underlåta att registrera vissa beskattningsbara personer som tillfälligtvis utför byggrelaterade transaktioner.

Reglerna om periodiska sammanställningar

Vid gränsöverskridande handel med varor mellan beskattningsbara personer i EG ska mervärdesskatt inte tas ut av säljaren. I stället ska köparen förvärvsbeskattas i det land där denne är registrerad. För att myndigheterna i köparens land ska kunna kontrollera att förvärvet verkligen redovisas, måste säljaren lämna vissa uppgifter om försäljningen i en s.k. periodisk sammanställning. Skyldigheten att lämna en periodisk sammanställning återfinns i artikel 262 i mervärdesskattedirektivet. Där föreskrivs att varje beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt ska lämna en sammanställning över mervärdesskatteregistrerade förvärvare till vilka den beskattningsbara personen levererat varor på de villkor som anges i artikel 138.1 och 138.2 c i samma direktiv.

Sammanställningen ska som huvudregel lämnas varje kvartal (artikel 263) och de uppgifter den ska innehålla finns närmare reglerat i direk-

tivet (artiklarna 264–265). Medlemsstaterna har också möjlighet att kräva att sammanställningen ska innehålla fler uppgifter än vad som föreskrivs i direktivet (artikel 266).

”Utländska företagens” rätt till återbetalning

Rätten till återbetalning av erlagd mervärdesskatt för vad som i Sverige betecknas som utländska företagare regleras i artikel 170 i mervärdesskattedirektivet. Sådan rätt föreligger för beskattningsbara personer, som enligt artikel 1 i det åttonde respektive trettonde direktivet och artikel 171 i mervärdesskattedirektivet, inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt. Återbetalningsrätten gäller i den mån varorna och tjänsterna används för de transaktioner som anges i artikel 169 samt för transaktioner för vilka mervärdesskatten endast ska betalas av köparen enligt artiklarna 194–197 och 199. Bakgrunden till detta är att mervärdesskatten är en flerledsskatt där det i varje led fram till det sista ledet, dvs. konsumentledet, finns en rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som debiterats. Om avdrag eller återbetalning inte medgavs, skulle en dubbelbeskattning uppstå vid en skattepliktig vidareförsäljning till nästa led. För att systemet ska fungera utan dubbelbeskattning måste rätten att lyfta av debiterad ingående skatt gälla även vid inköp i andra länder.

I mervärdesskattedirektivet (artikel 171) anges att återbetalningen ska ske i enlighet med genomförandereglerna i åttonde och trettonde direktiven. Där anges vidare att dessa personers rätt till återbetalning består även om de i medlemsstaten där mervärdesskatten erlagts har utfört transaktioner för vilka mottagaren är betalningsskyldig enligt artiklarna 194–197 och 199 i mervärdesskattedirektivet. Sådana transaktioner påverkar inte personens status som icke-etablerad i den återbetalande medlemsstaten.

4.1.2 Det åttonde direktivet

Utländska företagare från ett EG-land som blir debiterade mervärdesskatt i ett annat EG-land, t.ex. för en hotellvistelse, har som nämnts i föregående avsnitt under vissa förutsättningar rätt att återfå den debiterade skatten. De skattskyldiga⁴⁷ som kan få återbetalning av mervärdesskatt enligt det åttonde direktivet (79/1072/EEG) anges i artikel 1. För att omfattas av direktivet får den skattskyldige dels inte vara etablerad i den återbetalande medlemsstaten, dels inte – med vissa undantag – ha någon omsättning där.

Mer precist anges i artikel 1 i det åttonde direktivet att det med skattskyldig person avses en sådan person som anges i artikel 4.1 i det sjätte

⁴⁷ I det åttonde direktivet har uttrycket ”taxable person” som finns i den engelska språkversionen översatts med ”skattskyldig”. I mervärdesskattedirektivet har uttrycket i stället översatts med ”beskattningsbar person”.

direktivet⁴⁸ och som under återbetalningsperioden enligt artikel 7 i åttonde direktivet inom landet varken har haft sätet för sin näringsverksamhet, eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktioner genomförs, eller, om säte eller fast driftställe saknas, inte heller har hemvist eller är bosatt inom landet.

Vidare krävs att den skattskyldige inte omsatt varor eller tjänster i landet med undantag för omsättning av:

- transporttjänster och därtill anknyttande tjänster som är skattebefriade enligt artikel 14.1 i, 15 eller 16 B–D i det sjätte direktivet;
- tjänster där skatten ska betalas uteslutande av den person som förvärvat dem enligt artikel 21.1 b i sjätte direktivet.

I åttonde direktivets artikel 2 anges vilken mervärdesskatt en skattskyldig har rätt att få återbetald. Rätten omfattar sådan skatt som debiterats i samband med förvärv av tjänster eller lös egendom från en annan skattskyldig person inom landet. Även skatt som erlagts i samband med import av varor till landet ska återbetalas. Rätten till återbetalning gäller dock endast i den mån varorna och tjänsterna används för transaktioner som anges i artikel 17.3 a och b i sjätte direktivet samt tillhandahållanden av tjänster som medför betalningsskyldighet för förvärvaren enligt artikel 21.1 b i samma direktiv. Förenklat uttryckt innebär det att rätt till återbetalning för mervärdesskatten på ett inköp endast gäller om inköpet gjorts för en verksamhet som i sin tur är skattepliktig (eller medför rätt till återbetalning).

Det åttonde direktivet innehåller ytterligare 10 artiklar. Häribland kan kort nämnas regleringen av återbetalningsförfarandet (artiklarna 3 och 4) och hur rätten till återbetalning ska bedömas (artikel 5). Vidare kan föreskrifterna om medlemsstaternas möjligheter att ålägga de skattskyldiga förpliktelser utöver vad som följer av artiklarna 3 och 4 (artikel 6) samt återbetalningsperioden (artikel 7) nämnas. Slutligen kan också bestämmelserna om återbetalning till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium (artikel 8) och behörig myndighet för en återbetalningsansökan (artikel 9) omnämnas.

4.1.3 Det trettonde direktivet

Grundförutsättningarna för återbetalning enligt det trettonde direktivet är desamma som enligt det åttonde direktivet. Det trettonde direktivet avser dock återbetalning till andra skattskyldiga, dvs. sådana som inte är etablerade inom gemenskapens territorium (artikel 1). Härmed avses en skattskyldig som anges i artikel 4.1 i det sjätte direktivet, och som under återbetalningsperioden enligt artikel 3.1 i det trettonde direktivet, varken har haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast driftställe varifrån verksamheten har bedrivits på gemenskapens territorium, eller i avsaknad

⁴⁸ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetligt beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s.1, Celex 31977L0388). Det sjätte direktivet upphävdes den 28 november 2006 när mervärdesskattedirektivet antogs av rådet. Av artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet framgår dock att hänvisningar till det upphävda direktivet ska anses som hänvisningar till mervärdesskattedirektivet.

härav sin bosättning eller stadigvarande hemvist där. Det krävs vidare att den skattskyldige inom landet, dvs. det land där mervärdesskatt erlagts, inte har omsatt varor eller tjänster. Undantag görs dock för samma tjänster som enligt det åttonde direktivet, dvs. transporttjänster och anknytande tjänster som är undantagna från skatteplikt samt tjänster som medför betalningsskyldighet för mervärdesskatt för förvärvaren.

4.1.4 Rådets förordning (EG) nr 143/2008 om administrativt samarbete

I rådets förordning (EG) 1798/2003⁴⁹ om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt återfinns regler om bl.a. informationsutbyte mellan medlemsstaterna i EG i fråga om mervärdesskatt i syfte att undvika skatteflykt och skatteundandragande.

4.2 Svensk rätt

4.2.1 Beskattningslandsregler för tjänster

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid en sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Mervärdesskattedirektivet innehåller regler för var en tjänst ska anses omsatt och därmed i vilket land tjänsten ska beskattas. Mervärdesskattedirektivets beskattningslandsregler för tjänster har införts i svensk rätt genom 5 kap. 1, 4–8 och 11 §§ ML. Reglerna i mervärdesskattelagen anger om en tjänst är omsatt inom eller utanför Sverige. Om tjänsten är omsatt utom landet tas ingen mervärdesskatt ut i Sverige. Huvudregeln är att en tjänst anses omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten är etablerad i Sverige (5 kap. 8 § första stycket ML). Närmare bestämt gäller huvudregeln om tillhandhållaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandhålls. Om tjänsterna inte tillhandhålls från sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands, är de omsatta i Sverige om den som tillhandahåller tjänsterna är bosatt eller stadigvarande vistas i här. Utöver denna huvudregel finns ett antal specialregler som behandlar särskilda typer av tjänster (5 kap. 4–8 §§ och 9 § andra stycket ML). Bl.a. finns i 5 kap. 7 § ML regler om vad som gäller när vissa tjänster säljs mellan näringsidkare i olika länder. Grundprincipen är att de uppräknade tjänsterna är omsatta i köparens land. Det handlar bl.a. om överlåtelse av upphovsrätter, reklamtjänster, konsulttjänster, informationstjänster, telekommunikationstjänster, elektroniska tjänster samt förmedling av dessa tjänster. Sådana

⁴⁹ Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 15.10.2003, s. 1, Celex 32003R1798). Kommissionen har utfärdat tillämpningsföreskrifter till rådets förordning: Kommissionens förordning (EG) nr 1925/2004 av den 29 oktober 2004 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 angående administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt (EUT L 331, 5.11.2004, s. 13, Celex 32004R1925).

tjänster som inte omfattas av huvudregeln eller någon specialregel är omsatta utom landet (5 kap. 1 § ML).

4.2.2 Periodisk sammanställning

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. skattebetalningslagen SBL är även skyldig att i en periodisk sammanställning, s.k. kvartalsredovisning, lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder (10 kap. 33 § SBL). Den periodiska sammanställningen ska avse en tidsperiod som omfattar ett kalenderkvartal (10 kap. 35 § SBL). Den periodiska sammanställningen ska lämnas enligt ett fastställt formulär, men Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas elektroniskt (10 kap. 34 § SBL). Sammanställningen lämnas till Skatteverket och ska ha kommit in senast den 5 i andra månaden efter utgången av det kalenderkvartal redovisningen avser (10 kap. 36 § SBL).

4.2.3 Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare

I Sverige har det funnits reglering av rätten till återbetalning av mervärdesskatt för utländska företagare sedan 1991. Ursprungligen reglerades återbetalningarna i en särskild lag, lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Vid den tidpunkten avsåg återbetalningsrätten mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av skattepliktiga varor eller tjänster inom landet för *verksamhet som företagaren bedriver utomlands*. Återbetalning medgavs vidare endast i de fall den bedrivna verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdesskatt om den bedrivits i Sverige. Ursprunget till den reglering som i dag finns införd i 10 kap. 1 § ML fanns i 3 § i den särskilda lagen. Skälen till att återbetalningsrätten infördes var, dels att mervärdesskattebasen bredades, dels att den möjlighet för regeringen att meddela särskilda beslut som innebar avdragsrätt för t.ex. utländska flygbolag och rederier upphävdes. Det grundläggande syftet var att skapa neutralitet mellan inhemska och utländska företagare (prop. 1990/91:72 s. 6).

Regleringen av återbetalningsrätten infördes före det svenska EG inträdet den 1 januari 1995. Av förarbetena till lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (prop. 1990/91:72 och SOU 1990:67) framgår att det var det trettonde direktivet som användes som förlaga för de nya reglerna i Sverige. Där framgår också att någon systematisk juridisk-teknisk överensstämmelse mellan den särskilda lagen och direktivet inte finns, vilket också är naturligt med tanke på att Sverige inte var medlem av gemenskapen vid tidpunkten.

Motsvarigheten till den bestämmelse som nu finns införd i 10 kap. 1 § mervärdesskattelagen fanns i 3 § i den särskilda lagen. Förutsättningarna för återbetalning var i huvudsak likartade dem som i dag gäller.

Reglerna om återbetalning överfördes i stort sett oförändrade till nya mervärdesskattelagen när den tillkom 1994. Den enda skillnaden var att det för återbetalning krävdes att den ingående skatten antingen skulle ha

varit avdragsgill (som tidigare) eller skulle ha berättigat till återbetalning. Skälet till tillägget om återbetalning var att bestämmelserna om återbetalning till dem som bedriver nystartade eller undantagna verksamheter eller exportverksamheter hade införts i ML. Dessa verksamheter betraktades inte som verksamheter som medförde skattskyldighet i Sverige och kunde därför per definition inte medföra en avdragsrätt. I stället fanns en rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatten (s.k. teknisk skattskyldighet eller nollbeskattning). Innebörden av bestämmelsen förändrades dock inte. Det var i båda fallen fråga om begränsningar i avdragsrätten (och därmed återbetalningsrätten) som avsågs.

Bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning utomlands finns i dag i 10 kap. 1 § första och tredje styckena samt i 11 § tredje stycket och 12 § ML.

Bestämmelsen i 10 kap. 1 § avser endast utländska företagens rätt till återbetalning. Med utländsk företagare förstås enligt 1 kap. 15 § ML en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Med utländsk företagare avses således både företagare som är etablerade inom EG och företagare etablerade utanför EG. Förutsättningarna för att dessa skall få återbetalning är enligt 10 kap. 1 § första stycket, dels att den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till en omsättning i verksamhet utomlands, dels att omsättningen skulle ha medfört skattskyldighet om den gjorts här i landet. Prövningen avser den enskilda omsättningen och inte verksamheten. Slutligen krävs enligt tredje stycket att den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill. Även om omsättningen skulle ha varit skattepliktig i Sverige om den gjorts här skall således återbetalning av ingående skatt inte ske om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten på annan grund. Det är här fråga om begränsningar som är kopplade till särskilda kostnader, t.ex. utgifter för representation, inköp av personbilar etc., som företagaren trots att den ingående skatten hänför sig till en omsättning som medför avdragsrätt inte får dra av.

Återbetalningsrätten utövas av den utländske företagaren genom att företagaren ansöker om återbetalning av skatten. Detta sker i Sverige hos utlandsskattekontoret i Malmö och skattekontor 9 i Stockholm.

När det gäller bestämmelsen i 10 kap. 11 § tredje stycket ML är den (till skillnad från bestämmelsen i 10 kap. 1 §) främst avsedd att ge företagare som är etablerade i Sverige en återbetalningsrätt när de omsätter varor och tjänster i ett annat EG-land. Även beträffande denna bestämmelse krävs dock för rätt till återbetalning att avdragsrätt eller återbetalningsrätt för den ingående skatten skulle ha förelegat om varan eller tjänsten hade omsatts här i landet.

Återbetalningsrätten medges enligt 19 kap. 12 § ML i dessa fall i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket SBL för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. I praktiken innebär detta att företagaren drar av skatten i sin skattedeklaration på samma sätt som gäller för ingående skatt som hänför sig till omsättning inom Sverige.

Bestämmelsen i 10 kap. 11 § tredje stycket infördes med delvis annan utformning genom skatteutskottets betänkande 1994/95:SkU7, Mervärdesskatten och EG. Bestämmelsen omfattade endast ingående skatt som

hänförde sig till tjänster, men avsåg liksom i dag de fall då tjänsten om-
sattes i ett annat EG-land. Rätten till återbetalning gällde under förutsätt-
ning att omsättningen var skattepliktig eller undantagen från skatteplikt
med rätt till återbetalning. Ordalydelsen ändrades till nuvarande lydelse
genom prop. 1995/96:58, EG:s andra förenklingsdirektiv och den sven-
ska mervärdesbeskattningen. Bestämmelsen gjordes därmed tillämplig
även på ingående skatt som hänförde sig till förvärv av varor.

5 Förslag till nya regler om omsättningsland för tjänster

5.1 Ny struktur på 5 kap. mervärdesskattelagen

Promemorians förslag: Den gällande 5 kap 9 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ska betecknas 5 kap 3 a §. ML. De gällande 5 kap. 5–8 §§ ML ska upphöra att gälla. Ett antal nya rubriker ska införas i samma kapitel och några existerande sådana upphävas.

Promemorians bedömning: 5 kap. mervärdesskattelagen bör omdisponeras när de nya reglerna om omsättningsland för tjänster i mervärdesskattedirektivet införs i lagen.

Skälen för promemorians förslag och bedömning: Genom direktiv 2008/8/EG införs nya omsättningslandsregler för tjänster i mervärdesskattedirektivet. Vid genomförandet av dessa regler i svensk rätt är det allmänt sett en fördel ur systematisk synvinkel och för rättstillämpningen om de svenska bestämmelserna i stort är ordnade på samma vis som i EG-rätten. För att åstadkomma en sådan ordning bör 5 kap. mervärdesskattelagen ges en ny struktur.

De gällande reglerna om omsättningsland för varor i mervärdesskattelagen påverkas inte i sak av dessa omstruktureringar. De förändras endast genom att den gällande 5 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) föreslås flyttas så att reglerna om varor och undantagen från dessa hålls samlade. I lagen införs samtidigt nya regler avseende omsättningsland för tjänster vars ordning av nyss nämnda skäl i möjligaste mån bör följa mervärdesskattedirektivets. De gällande reglerna på området föreslås upphävas eller, i två fall, omnumreras och ges en delvis ändrad lydelse. Även om ett antal av de nya reglerna materiellt sett är oförändrade jämfört med sina föregångare framstår den valda tekniken som lämplig. Detta mot bakgrund av att bestämmelserna i en gällande paragraf kan regleras i skilda nya paragrafer och en ny sådan kan innehålla regler från olika gällande paragrafer. Vidare föreslås att ett antal nya rubriker införs i 5 kap. mervärdesskattelagen samt att några befintliga sådana upphävs.

5.2 Begreppet beskattningsbar person

Promemorians bedömning: Begreppet beskattningsbar person bör inte införas i mervärdesskattelagen (1994:200) i detta lagstiftningsärende.

Skälen för promemorians bedömning: I de bestämmelser där mervärdesskattelagen använder begreppet näringsidkare använder mervärdesskattedirektivet i motsvarande regler begreppet beskattningsbar person. Med näringsidkare förstås enligt förarbetena varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig (prop. 1994/95:57 s. 161). Med beskattningsbar person avses den som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats och oberoende av verksamhetens syfte eller resultat (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet).

EG-domstolen har tolkat begreppet beskattningsbar person i ett flertal avgöranden. Av exempelvis EG-domstolens dom den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, REG 1991 s. I-3111, följer att ett holdingbolag, som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva intressen i andra företag, inte är en beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet. EG-domstolen har också i dom den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise, REG 1996 s. I-3013 funnit att begreppet ekonomisk verksamhet i den numera betecknade artikel 9.1 i direktivet ska tolkas på så sätt att det inte omfattar köp och försäljning av aktier och andra värdepapper genom en förvaltare i samband med förmögenhetsförvaltningen i en stiftelse för välgörande ändamål. För svenska förhållanden innebär EG-domstolens två avgöranden att de som omfattas av dem inte är näringsidkare enligt mervärdesskattelagen.

Regeringsrätten fann i RÅ 2007 ref. 57 att en idrottsförening var att betrakta som en näringsidkare vid bedömningen av omsättningsland för en tjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Domstolen konstaterade att begreppet näringsidkare inte definieras i mervärdesskattelagen och att det därför saknades skäl att tolka bestämmelsen på annat sätt än motsvarande begrepp i den regel i sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet) som den avser att implementera. Med begreppet näringsidkare ska, enligt Regeringsrätten, i detta sammanhang avses detsamma som med direktivets begrepp skattskyldig person (beskattningsbar person). Det förhållandet att det i 4 kap. 8 § ML finns särskilda regler om vissa ideella föreningars yrkesmässiga verksamhet, vilka saknar närmare motsvarighet i direktivet, kunde enligt domstolen inte anses innebära att en särskild svensk reglering av bestämmelserna om omsättningsland införts eller åsyftats.

Utvecklingen i rättspraxis reser frågan om överensstämmelsen mellan begreppen beskattningsbar person och näringsidkare. Det är dock inte möjligt att hantera den frågan inom ramen för förevarande lagstiftningsärende. Detta bl.a. på grund av att det brådskar att få de nya reglerna om beskattningsland och återbetalning till utländska företagare på plats. I det följande används därför näringsidkare på sedvanligt vis såsom motsva-

rande mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person. Det bör noteras att begreppet beskattningsbar person utvidgas i vissa situationer genom den nya artikel 43 i mervärdesskattedirektivet (se vidare avsnitt 5.4). Därmed utvidgas begreppet näringsidkare på motsvarande vis.

5.3 Skattskyldighet vid gränsöverskridande omsättning av tjänster

5.3.1 Förvärvaren skattskyldig vid omsättning till näringsidkare

Promemorians förslag: En näringsidkare är skattskyldig för förvärv av tjänster som omfattas av huvudregeln för beskattningsland om den som säljer tjänsten är en utländsk företagare. Detsamma gäller en juridisk person som inte är näringsidkare, men som är registrerad till mervärdesskatt.

Till följd av förslaget görs vissa följdändringar i 1 kap. 2 § 3 och 4 c mervärdesskattelagen (1994:200).

Skälen för promemorians förslag: I dag anger artikel 196 i mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara eller mervärdesskatteregistrerade personer som köper vissa särskilt angivna tjänster, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i köparens medlemsstat. Det gäller sådana tjänster som avses i artiklarna 56, 44, 47, 50, 53, 54 och 55. De olika omsättningslandsregler som artikeln hänvisar till avser i tur och ordning så kallade övriga tjänster, förmedlingstjänster, tjänster som avser gemenskaps-interna transporter, tjänster som har samband med sådana transporter, förmedlingstjänster som har samband med sådana transporter och tjänster som innefattar värdering eller arbete på lös egendom. Artikel 196 motsvaras av 1 kap. 2 § 2 och 3 ML.

Genom direktiv 2008/8/EG ges artikel 196 i mervärdesskattedirektivet en ny lydelse. Enligt artikeln ska mervärdesskatt numera betalas av förvärvaren när denne köper sådana tjänster som avses i artikel 44, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten. Regelns tillämplighet förutsätter vidare att förvärvaren är en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt. Artikel 44 är den nya huvudregeln för omsättningsland vid omsättning av tjänster till näringsidkare, se vidare avsnitt 5.5.1. De nya reglerna innebär en förändring av vad som ska utgöra huvudregeln vid gränsöverskridande tjänster mellan företag. Det som utgör ett undantag från huvudregeln i dag kommer att utgöra huvudregeln från och med den 1 januari 2010.

Skattskyldighetsreglerna i mervärdesskattelagen bör anpassas i enlighet med detta. Följande föreslås. Bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML bör hänvisa till den nya huvudregeln för omsättningsland (förslaget 5 kap. 5 § ML) i stället för som i dag till 5 kap. 7 § ML, som avser omsättningsland för diverse övriga tjänster. De sistnämnda tjänsterna och samtliga hänvisningar i 1 kap. 2 § första stycket 3 ML utom två, avser tjänster som omfattas av den föreslagna huvudregeln för beskatt-

ningsland vid omsättning av tjänster till näringsidkare (de slags tjänster som är i fråga räknas upp i det inledande stycket). Även de sistnämnda hänvisningar bör därför tas bort. Följaktligen kommer 1 kap. 2 § första stycket 3 ML numera enbart att reglera skattskyldighet vid omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas eller el.

Det förhållandet att artikel 196 i mervärdesskattedirektivet har fått en ny lydelse föranleder ytterligare ändringar i mervärdesskattelagens skattskyldighetsbestämmelser. Som redan framgått tillämpas artikeln numera på de tjänster som avses i den nya huvudregel i artikel 44 i direktivet. Artikel 44 innefattar ett antal tjänster som redan i dag är föremål för omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML, men då föreskriven med stöd av artikel 194 i direktivet. Tillämpningsområdet för artikel 194 inskränks i praktiken av den nya artikel 196. Detta ger anledning till ändringar i 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML. Av de tjänster som i dag omfattas av den paragrafen och som samtidigt inte regleras av den nya huvudregeln i artikel 44 bör tjänster med anknytning till fastighet fortsatt vara föremål för omvänd skattskyldighet. Detta med tanke på den fasta egendomens särställning. Den omvända skattskyldigheten bör dock inte avse sådana tjänster som avses i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena ML, dvs. bland annat viss uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Följdändringar med denna inriktning föreslås i 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML.

5.3.2 Med utländsk företagare i visst fall likställd näringsidkare

Promemorians förslag: Vid omsättning av en vara eller en tjänst inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe i Sverige ska näringsidkaren i visst fall likställas med en utländsk företagare, om omsättningen sker utan medverkan av det svenska etableringsstället. Det gäller vid tillämpningen av reglerna om skattskyldighet i 1 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och frivillig skattskyldighet i 1 kap. 2 d § första stycket ML.

Skälen för promemorians förslag: Enligt en i dag av många medlemsstater tillämpad princip, på engelska betecknad "force of attraction", beskattas en omsättning av en tjänst som säljaren gör från ett annat land såsom en inhemsk transaktion om denne har ett fast etableringsställe i staten i fråga. Detta kommer inte längre att vara möjligt enligt artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet, som införs genom direktiv 2008/8/EG (angående artikeln, se även avsnitt 7.4). Artikeln föreskriver i korthet att mervärdesskatten ska betalas av köparen även om säljaren har ett fast etableringsställe i medlemsstaten där skatten ska betalas, under förutsättning att omsättningen sker utan medverkan av etableringsstället. Detta resultat uppnås enligt artikeln genom att säljaren i ett sådant fall ska anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten där omsättningen sker. Artikel 192 a gäller vid tillämpningen av artiklarna 193–199 i mervärdesskattedirektivet, dvs. i samtliga fall med omvänd skattskyldighet. Den nya regleringen ökar bl.a. förutsebarheten och undviker dubbelbeskattning vid gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster.

Bestämmelser motsvarande artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet föreslås införas i mervärdesskattelagen.

5.4 Näringsidkare vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna för tjänster

Promemorians förslag: Vid tillämpningen av reglerna om beskattningsland för tjänster ska en näringsidkare, som även bedriver verksamhet som inte innefattar omsättning som anges i 2 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML) eller som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 eller 7 § ML anses vara en näringsidkare för alla tjänster som denne förvärvar.

Vid tillämpningen av beskattningslandsreglerna för tjänster ska en juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt anses vara en näringsidkare.

Skälen för promemorians förslag: En ny artikel 43 införs i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG. Artikel 43 har inget gemensamt med den gällande artikeln i direktivet med samma beteckning. Den saknar också motsvarighet i mervärdesskattelagen. Den nya artikel 43.1 gäller beskattningsbara personer med verksamhet som delvis faller utanför direktivets tillämpningsområde. Den föreskriver att vid tillämpningen av direktivets omsättningslandsregler för tjänster ska en beskattningsbar person, som även bedriver verksamhet eller genomför transaktioner som inte betraktas som beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i enlighet med artikel 2.1, anses som beskattningsbar person för alla tjänster som han kommer i åtnjutande av. Vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna ska en näringsidkare med sådan verksamhet således anses vara en näringsidkare även när det gäller förvärv av tjänster till en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Här åsyftas t.ex. myndigheter som bedriver olika slags verksamhet.

EG-domstolen har i fråga om gällande regler kommit till samma slutsats i dom den 6 november 2008 i mål C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet mot Skatteverket, ännu inte refererad i REG.

Vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna för tjänster ska även en icke beskattningsbar juridisk person som har ett registreringsnummer till mervärdesskatt anses vara en beskattningsbar person (artikel 43.2).

De nya reglerna ökar förutsebarheten och förenklar i administrativt hänseende för både köpare och säljare av tjänster vid gränsöverskridande transaktioner. Om exempelvis en juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt köper en tjänst till sin verksamhet behöver inte säljaren ifrågasätta till vilken verksamhet förvärvet görs.

Regler motsvarande de ovanstående föreslås införas i mervärdesskattelagen.

5.5 Huvudregler

5.5.1 Omsättning till näringsidkare

Promemorians förslag: En tjänst som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap, är omsatt inom landet om näringsidkaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller annars har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta. Detsamma gäller om näringsidkaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe.

En tjänst är inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands.

Skälen för promemorians förslag: Mervärdesskattedirektivets huvudregel i fråga om beskattningsland för tjänster finns i dag i artikel 43. Den stadgar att platsen för tillhandahållande av tjänster ska anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs. I avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas. Den motsvarande svenska regeln är 5 kap. 8 § första stycket ML. Paragrafen undantar uttryckligen vissa i det kapitlet – och det bakomliggande mervärdesskattedirektivet – särreglerade tjänster från sitt tillämpningsområde. För övriga tjänster gäller dock att de är omsatta inom landet om någon av de olika slags anknytningar som direktivet anger finns till Sverige.

En ny huvudregel om beskattningsland för omsättning av tjänster till näringsidkare – artikel 44 – tas genom direktiv 2008/8/EG in i mervärdesskattedirektivet. Den nya regeln föreskriver att det är förvärvarens anknytning till ett visst land, inte säljarens, som avgör omsättningslandet. De typer av anknytning som avgör i vilket land köparen ska beskattas i är emellertid desamma som tidigare, dvs. säte, ett etableringsställe som tillhandahålls tjänsten och, i avsaknad av något av dessa, bosättning eller stadigvarande vistelse. En ytterligare ny förutsättning för den nya huvudregelns tillämplighet är att förvärvaren av tjänsten inte bara är en beskattningsbar person utan också agerar i denna egenskap. I detta sammanhang kan noteras att en näringsidkare som även bedriver verksamhet och utför transaktioner som faller utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde, enligt vad som sägs i föregående avsnitt, ska anses vara en näringsidkare för alla tjänster och varor som denne förvärvar. Genom de nya reglerna är i sammanfattning huvudregeln när det gäller omsättningar av tjänster till en näringsidkare att dessa beskattas i förvärvarens land och inte som tidigare i säljarens.

Det är värt att notera att principen som ligger bakom den nya huvudregeln redan i dag kommer till uttryck i olika bestämmelser i den gällande mervärdesskattelagen, vilka motsvarar regler i den gällande lydelsen av mervärdesskattedirektivet. Exempelvis ska varutransporttjänster som påbörjas och avslutas i olika EG-länder anses omsatta i Sverige om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet och förvärvet har gjorts under angivande av det registreringsnumret till mervärdesskatt

(5 kap. 5 a § första stycket 2 ML). Det finns fler regler av detta slag i lagen.

För att korrekt genomföra den nya huvudregeln avseende omsättningsland bör viss ytterligare reglering införas i svensk rätt utöver den som uttryckligen anges i artikel 44. Lagstiftningen bör mer konkret ange i vilka fall beskattning kommer ifråga här i landet. Enligt förslaget är en tjänst som tillhandahålls en näringsidkare omsatt i Sverige om denne har sätet för sin ekonomiska verksamhet här. Utan komplettering kommer denna regel att innebära att omsättningar av tjänster till näringsidkarens fasta etableringsställen utomlands beskattas i Sverige. Av artikel 44 framgår emellertid att en sådan omsättning ska beskattas i det land där etableringsstället ligger. Följaktligen kräver EG-rätten att det införs en regel i mervärdesskattelagen som föreskriver att en tjänst inte är omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands.

Bestämmelser som motsvarar artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, eller följer av denna, föreslås tas in i mervärdesskattelagen.

Huvudregeln är, som framgår i det följande, förenad med ett antal undantag.

5.5.2 Omsättning till någon som inte är näringsidkare

Promemorians förslag: En tjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller annars ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls därför. Detsamma gäller om den som tillhandahåller tjänsten är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och varken här eller utomlands har ett sådant säte eller etableringsställe.

En tjänst är inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.

Skälen för promemorians förslag: Mervärdesskattedirektivets gällande huvudregel om beskattningsland för tjänster finns som framgår av närmast föregående avsnitt i artikel 43. I det avsnittet redogörs även för motsvarigheten till denna regel i mervärdesskattelagen.

Förutom en ny huvudregel som avser beskattningsland för omsättningar av tjänster till näringsidkare introducerar direktiv 2008/8/EG även en huvudregel för omsättningar av tjänster till personer som inte är näringsidkare (artikel 45 i mervärdesskattedirektivet). Den nya huvudregeln för de sistnämnda omsättningarna är materiellt sett oförändrad jämfört med den gällande artikel 43 i samma direktiv. Dess tillämpningsområde inskränks dock jämfört med vad som gäller i dag genom att den enbart omfattar omsättningar av tjänster till icke beskattningsbara personer.

I föregående avsnitt anges även att ett riktigt genomförande av EG-rätten i nationell rätt kräver, när det gäller den nya huvudregeln för omsättningar av tjänster till näringsidkare, viss ytterligare reglering i förhållande till mervärdesskattedirektivets explicita lydelse. Detsamma är fallet när det gäller den nya huvudregeln för sådana omsättningar till personer som inte är näringsidkare. Även i detta fall handlar det om att Sverige

inte ska beskatta tjänster som enligt direktivet ska beskattas i ett annat land. För att uppnå detta bör en regel införas i mervärdesskattelagen som stadgar att en tjänst inte är omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands. Utan denna regel skulle bestämmelsen, som föreskriver att omsättningslandet är det där den som tillhandahåller tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet, placera omsättningen här i landet.

Regler motsvarande artikel 45 i mervärdesskattedirektivet, eller som följer av denna, föreslås tas in i mervärdesskattelagen. Vid det svenska genomförandet av artikeln bör vissa språkliga överväganden göras. I den svenska språkversionen av direktivet talas om ”icke beskattningsbar person”. Att beskattningsbar person motsvaras av näringsidkare har redan behandlats i 5.2. Här är fråga om hur negationen bör uttryckas i den svenska lagtexten. Så sker lämpligen genom lokutionen ”någon som inte är” eftersom det är tillgängligare än ”icke”.

Vissa undantag från huvudregeln framgår nedan.

5.6 Undantag från huvudreglerna

5.6.1 Förmedlingstjänster

Promemorians förslag: En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn och den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Skälen för promemorians förslag: Mervärdesskattedirektivet reglerar i dag förmedlingstjänster, dvs. tjänster som utförs i annans namn och för dennes räkning, i den gällande artikel 44. Platsen för tillhandahållande av en sådan tjänst är som huvudregel, enligt artikelns första stycke, den plats där den underliggande transaktionen utförs enligt direktivet. Regeln är emellertid inte tillämplig när tillhandahållandet av förmedlingstjänsten har samband med gemenskapsinterna varutransporter (artiklarna 50 och 54 i samma direktiv). Den gäller inte heller tillhandahållanden av ett antal i direktivets artikel 56 uppräknade tjänster till köpare som är etablerade utanför EG eller till beskattningsbara personer som är etablerade i ett annat EG-land än tillhandahållaren. Om köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än den medlemsstats i vilken tjänsten utförs gäller inte huvudregeln undantagslöst (artikel 44 andra stycket). I ett sådant fall är förmedlingstjänsten tillhandahållen i det EG-land som tilldelat köparen registreringsnumret som användes vid köpet. Slutligen kvalificeras den gällande regeln om förmedlingstjänster av att vissa sådana tjänster kan vara särskilt reglerade, t.ex. styrs i dag förmedlingstjänster med anknytning till fast egendom av den gällande artikel 45.

Dessa regler har genomförts i svensk rätt i den gällande 5 kap. 7 a § ML. Följaktligen är en förmedlingstjänst omsatt inom landet om tjänsten avser en vara eller tjänst som omsätts i Sverige. Härifrån undantas dock förmedlingstjänster som förvärvats under angivandet av ett registrerings-

nummer för köparen i ett annat EG-land (samma lagrum punkten 1). Vidare gäller att en förmedlingstjänst, som avser en vara eller tjänst som är omsatt i ett annat EG-land, är omsatt här i landet om tjänsten har förvärvats under angivandet av ett svenskt mervärdesskatteregistreringsnummer (samma lagrum punkten 2). Precis som i EG-rätten begränsas i svensk rätt den generella regeln om förmedlingstjänster av särreglering, se 5 kap. 4, 5, 5 a, 6 a och 7 §§ ML.

Genom direktiv 2008/8/EG får regleringen av förmedlingstjänster ett reducerat tillämpningsområde (artikel 46 i mervärdesskattedirektivet) jämfört med den gällande regeringens av dessa tjänster (artikel 44 i samma direktiv). Den förstnämnda artikeln avser enbart tillhandahållanden av tjänster till icke beskattningsbara personer. I likhet med i dag är förmedlingstjänsten i ett sådant fall dock tillhandahållen där den underliggande transaktionen utförs enligt direktivet. Däremot ska förmedlingstjänster som tillhandahålls en förvärvare som är näringsidkare enligt de nya reglerna bedömas enligt huvudregeln för omsättning till näringsidkare, dvs. enligt den nya artikel 44 (den föreslagna 5 kap. 5 § ML). Följaktligen är tjänsten i ett sådant fall normalt tillhandahållen där förvärvaren har sitt säte eller ett fast etableringsställe. Dessa regler ersätter de gällande bestämmelserna om att omsättningslandet i visst fall avgörs av köparens registreringsnummer till mervärdesskatt. Vissa förmedlingstjänster omfattas dock även i fortsättningen av specialregler andra artiklar i mervärdesskattedirektivet, t.ex. sådana som anknyter till fast egendom (artikel 47).

Motsvarigheter till ovan angivna och i direktiv 2008/8/EG föreskrivna regler föreslås införas i mervärdesskattelagen.

5.6.2 Fastighetstjänster

Promemorians förslag: En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

Den gällande 5 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ska betecknas 5 kap. 8 § ML.

Skälen för promemorians förslag: I dag föreskriver mervärdesskattedirektivet att platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, skall vara den plats där egendomen ligger (artikel 45). Bestämmelsen exemplifierar vilka tjänster den omfattar genom att bl.a. uttryckligen omnämna fastighetsmäklartjänster. Mervärdesskattelagen stadgar att tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § första stycket ML). Vidare föreskrivs i samma lagrum andra stycket att förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet ska anses som en tjänst som avser fastigheten.

Vad som är en fastighet framgår av 1 kap. 15 § ML. EG-domstolen har i dom den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Rudolf Maierhofer mot Finanzamt Augsburg-Land, REG 2003, s. I-563. erinrat om att fast egendom är ett gemenskapsrättsligt begrepp. Av prop. 1993/94:99 s. 177 framgår att den svenska regleringens avvikande ordalydelse har samma innebörd som direktivets regel.

Direktiv 2008/8/EG lämnar i princip den gällande EG-rättsliga regleringen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom

oförändrad i sak. Den får dock en något ändrad lydelse. Numera inkluderas t.ex. hotelllogi och olika närmare angivna former av semesterlogi uttryckligen i exemplifieringen av vilka tjänster som omfattas av regleringen (den nya artikel 47 i mervärdesskattedirektivet). Vidare kan konstateras att den nya artikeln avser omsättningar av tjänster till både näringsidkare och personer som inte är näringsidkare.

En fråga vid genomförandet av direktiv 2008/8/EG är om den svenska motsvarigheten till den nya artikel 47 i mervärdesskattedirektivet på samma vis som artikeln bör innehålla en exemplifiering av tjänster som har fastighetsanknytning. Artikeln talar bl.a. om experttjänster och fastighetsmäklartjänster samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter. Generellt sett är exemplifieringar en något osäker lagstiftningsteknik. En uppräknning av exempel kan i rättstillämpningen komma att betraktas som uttömmande när det gäller att avgöra en bestämmelses tillämpningsområde, även om så varken är avsikten eller fallet i realiteten. I mervärdesskattelagen föreslås därför enbart föreskrivas att en tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. De aktuella exemplen bör i stället tas in i specialmotiveringen till denna bestämmelse. Av samma skäl behövs inte en motsvarighet till den gällande bestämmelsen i 5 kap. 4 § andra stycket om förmedling av fastighetsanknutna tjänster. Alla tjänster som har anknytning till fastigheter omfattas av den föreslagna regeln.

5.6.3 Transporttjänster

Promemorians förslag: En annan transporttjänst än en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare är omsatt inom landet, om transporten i sin helhet äger rum i Sverige.

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) ska anses som en omsättning inom landet.

Skälen för promemorians förslag: Mervärdesskattedirektivet anger i dag att platsen för tillhandahållanden av andra transporter än en gemenskapsintern transport av varor är den plats där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs (den gällande artikel 46)

Enligt gällande svensk rätt är huvudregeln att en transporttjänst är omsatt inom landet, om den utförs i Sverige (5 kap. 5 § första stycket ML). En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land ska i sin helhet anses omsatt utomlands. Detta förutsätter dock att transporten sker direkt till eller från utlandet och inget annat följer av några specialregler. För gemenskapsinterna varutransporttjänster gäller dock andra regler, se avsnitt 5.6.4 nedan. Mervärdesskattelagen innehåller dessutom en regel som föreskriver att befordran av brev till utlandet i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) är en omsättning inom landet (5 kap. 5 § andra stycket ML). Vidare föreskrivs i sistnämnda lagrumms tredje stycke att förmedling av en transporttjänst är omsatt inom landet, om transporttjänsten är det och inget annat följer av regleringen för gemenskapsinterna varutransporttjänster.

Redogörelsen för gällande EG- respektive svensk rätt påvisar vissa skillnader dem emellan. Enligt nuvarande svenska bestämmelser är andra

transporttjänster än gemenskapsinterna varutransporttjänster, som sker direkt till eller från utlandet, i sin helhet omsatta utomlands. Dessa regler baseras på undantag i Sveriges anslutningsfördrag till EU, se lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen. Anslutningsfördragsregeln är numera också införd i artikel 380 i mervärdesskattedirektivet. Där anges att Sverige får, på de villkor som gällde på dagen för anslutningen till EU, fortsätta att tillämpa undantag från skatteplikt för bl.a. de tillhandahållanden som nämns i direktivets bilaga X del B 10. Denna rätt gäller så länge samma undantag tillämpas i någon av de medlemsstater som ingick i gemenskapen den 31 december 1994.

Enligt sin lydelse avser det i bilagan angivna undantaget persontransport och transport av varor, exempelvis bagage eller motorfordon, som åtföljer passagerare samt tillhandahållande av tjänster anknyttande till persontransport, i den mån transporten av passagerarna själva är undantagen. Den vid anslutningstidpunkten till EU gällande lydelsen av 5 kap. 5 § ML föreskrev detsamma som i dag i fråga om när en transporttjänst är omsatt utomlands i sin helhet. Det svenska undantaget i artikel 380 har alltså formen av en omsättningslandsregel i mervärdesskattelagen.

Genom direktiv 2008/8/EG införs nya regler för transporttjänster som, utom delvis i fråga om tillämpningsområdet, i relation till den gällande artikel 46 i mervärdesskattedirektivet är oförändrade i sak. Platsen för tillhandahållande av persontransporttjänster är den plats där transporten äger rum, proportionellt mot de avstånd som tillryggaläggs (nya artikel 48 i mervärdesskattedirektivet). Denna regel gäller för omsättningar både till näringsidkare och till personer som inte är näringsidkare. När det gäller platsen för tillhandahållande av andra än gemenskapsinterna varutransporttjänster till icke beskattningsbara personer är omsättningslandet den plats där transporten äger rum, proportionellt mot de avstånd som tillryggaläggs (artikel 49). Om en tjänst av sistnämnda slag omsätts till en näringsidkare styr huvudregeln i artikel 44 (den föreslagna 5 kap. 5 § ML) omsättningslandet.

Motsvarigheter till de nya bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet som avser omsättningsland för varutransporttjänster som tillhandahålls en näringsidkare föreslås införas i mervärdesskattelagen. I övrigt ändras inte de gällande svenska reglerna för transporttjänster med hänvisning till artikel 380 i mervärdesskattedirektivet. Då har beaktats att flera andra medlemsstater som ingick i gemenskapen den 31 december 1994 tillämpar liknande undantag för dessa omsättningar. När det gäller det gällande 5 kap. 5 § tredje stycket ML, som reglerar förmedlingstjänster mellan näringsidkare avseende transporttjänster, bör detta inte få någon motsvarighet i den nya regleringen. Dessa situationer kommer att inkluderas i den nya huvudregeln i den föreslagna 5 kap. 5 § ML.

När det gäller transporttjänster uppkommer i detta lagstifningsärende slutligen frågan om den svenska regleringen avseende brevbefordran till utlandet i 5 kap. 5 § andra stycket ML. En sådan transporttjänst är i dag omsatt inom landet. Regeln saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Frågan bör övervägas mot följande bakgrund.

Av förarbetena framgår att den svenska bestämmelsen föreslogs slopas vid det svenska EG-inträdet (se prop. 1994/95:57 s. 99).

Skatteutskottet avstyrkte slopanDET av regeln (bet. 1994/95:SkU7). Utskottet ansåg bl. a. att då överväganden pågick inom EG beträffande behandlingen av postverksamhet i bolagsform borde den aktuella bestämmelsen kunna godtas. Riksdagen beslutade i enlighet med Skatteutskottets betänkande.

Kommissionen presenterade i juli 2004 ett omarbetat förslag om ändring av sjätte direktivet beträffande tjänster som tillhandahålls inom postsektorn (KOM[2004] 468). Förslaget innebär bl.a. att undantaget från skatteplikt för vissa tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet avskaffas och att bestämmelserna om beskattningsland justeras. Enligt förslaget anses standardposttjänster tillhandahållna i det land där transporten börjar. Om tjänsten betalas av mottagaren föreslås tjänsten vara tillhandahållen på platsen för överlämnandet av försändelsen. Förslaget har ännu inte lett till lagstiftning.

Skatterättsnämnden fann i ett förhandsbesked av den 13 juni 2007, dnr 4-07/I, att särregleringen för brev till utlandet inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet vid en gemenskapsintern leverans.

I nuläget är det inte möjligt att föreslå en helt tillfredsställande reglering för brevbefordran till utlandet. Ett upphävande av den gällande regeln leder till praktiska komplikationer för såväl postföretagen som deras kunder. Exempelvis skulle det krävas olika frimärksserier för inrikesbrev och för brev till mottagare utanför gemenskapen, vilket kan orsaka merkostnader och olägenheter. Vidare förväntas EG-domstolen under innevarande år avgöra mål C-357/07, TNT Post UK Ltd mot The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs, som i huvudsak avser innebörden av undantaget från mervärdesskatteplikt för tjänster som utförs av det offentliga postväsendet (artikel 132 a i mervärdesskattedirektivet). Avgörandet kan komma att få stor betydelse för den svenska regleringen som innebär att posttjänster och frimärken är skattepliktiga. Lagstiftningsåtgärder i fråga om brevbefordran till utlandet bör därför bl.a. avvakta målets utgång. Regeln i 5 kap. 5 § andra stycket ML kvarstår därför tills vidare oförändrad.

5.6.4 Gemenskapsinterna varutransporttjänster

Promemorians förslag: En gemenskapsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med gemenskapsintern varutransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorten är belägna i två olika EG-länder.

Med avgångsort avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig.

Med ankomstort avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.

Skälen för promemorians förslag: Reglerna om omsättningsland för tjänster som avser gemenskapsinterna transporter av varor regleras i dag i artiklarna 47–49 i mervärdesskattedirektivet. Platsen för tillhandahållande av tjänster som avser en sådan transport ska vara den plats från vilken transporten avgår (artikel 47 första stycket). Om köparen av tran-

sporttjänsten är registrerad till mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken transporten avgår, är tjänsten dock tillhandahållen i den medlemsstat som tilldelat köparen det registreringsnummer som används vid förvärvet (artikel 47 andra stycket). Vad ”gemenskapsintern transport av varor”, ”avgångsort” och ”ankomstort” innebär framgår av artikel 48 i samma direktiv. Vidare likställer direktivet en transport inom en och samma medlemsstat med en gemenskapsintern varutransport om den förstnämnda transporten är direkt förbunden med en varutransport där avgångs- och ankomstorten är belägna i olika medlemsstater (artikel 49).

De svenska motsvarigheterna till dessa regler finns i 5 kap. 5 a § ML första stycket första och andra punkterna. En gemenskapsintern varutransporttjänst, eller en transport som har ett direkt samband med en sådan, är följaktligen omsatt i Sverige om transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte gjorts under angivandet av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land. En gemenskapsintern varutransporttjänst är också omsatt i Sverige om köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här och tjänsten förvärvas med angivandet av detta nummer. Förmedling av tjänster som avser gemenskapsinterna varutransporter särregleras (5 kap. 5 a § andra stycket ML), men bestämmelserna är uppbyggda på samma vis som första stycket.

Numera hittas regleringen av omsättningsland för gemenskapsinterna varutransporttjänster i artiklarna 50 och 51 i mervärdesskattedirektivet (artikel 2.1 i direktiv 2008/8/EG). Den förstnämnda artikeln stadgar att platsen för tillhandahållande av sådana varutransporttjänster till icke beskattningsbara personer ska vara transportens avgångsort. Regleringen är alltså densamma som i första stycket av den gällande artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Om de aktuella tjänsterna tillhandahålls en näringsidkare avgörs omsättningslandet enligt de nya reglerna i stället av huvudregeln för sådana omsättningar i den nya artikel 44 i samma direktiv (förslagets 5 kap. 5 § ML). I den nya artikel 51 i direktivet definieras ”gemenskapsintern transport av varor”, ”avgångsort” och ”ankomstort”. Definitionerna är identiska med dem i den gällande artikel 48 i direktivet.

Regler av nu angivet slag föreslås införas i mervärdesskattelagen. Någon motsvarighet till dagens 5 kap. 5 a § andra stycket avseende förmedling av gemenskapsinterna varutransporttjänster föreslås däremot inte. Sådana tjänster styrs av de föreslagna motsvarigheterna till artiklarna 44 respektive 46, beroende på om förmedlingstjänsten omsätts till en näringsidkare respektive någon som inte är näringsidkare .

5.6.5 Kulturella och liknande tjänster

Promemorians förslag: Tjänster i samband med kulturell och liknande aktivitet är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Skälen för promemorians förslag: Platsen för tillhandahållande av kulturella tjänster och liknande tjänster är enligt den gällande artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet den plats där tjänsten faktiskt utförs. Förutom de kulturella tjänsterna avser artikeln tjänster av följande slag: konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och

liknande verksamheter. Artikelns omfattar även tjänster som tillhandahålls av organisationer till sådana verksamheter eller tjänster som har samband med dessa verksamheter. Dessa bestämmelser har sin svenska motsvarighet i 5 kap. 6 § 1 ML.

Genom direktiv 2008/8/EG införs en ny artikel 53 i mervärdesskattedirektivet. Den avser i princip samma tjänster som nämns i föregående stycke och omsättningslandet är där aktiviteten som tjänsten har samband med faktiskt äger rum. I motsats till dagens regler omnämner artikeln dock uttryckligen tjänster i samband med mässor och utställningar. Den förändrade lydelsen utgör en kodifiering av EG-domstolens avgörande i dom den 9 mars 2006 i mål C-114/05, *Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie mot Gillan Beach Ltd.*, REG 2006 s. I-2427.

Vid sitt ikraftträdande den 1 januari 2010 gäller den nya artikel 53 både omsättningar till näringsidkare och icke näringsidkare. I denna skenad består regeln emellertid endast i ett år. Den 1 januari 2011 träder en innehållsmässigt delvis ändrad artikel 53 ikraft. Den gäller från denna tidpunkt omsättningar till näringsidkare. Omsättning av de aktuella tjänsterna till någon som inte är näringsidkare regleras från samma tidpunkt i artikel 54.1. Anledningen till att reglerna ändras i två steg är att vissa medlemsstater vid förhandlingarna i rådet uppgav sig få stora svårigheter om de nya reglerna fullt ut skulle träda ikraft den 1 januari 2010. För förslaget i dessa delar se vidare avsnitt 5.8.

Bestämmelser motsvarande artikel 53 i den lydelse som träder i kraft den 1 januari 2010 föreslås införas i mervärdesskattelagen.

5.6.6 Transportanknutna tjänster samt värdering av och arbeten på lös egendom

Promemorians förslag: Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige och tillhandahålls någon som inte är näringsidkare. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på varor som är lös egendom

Skälen för promemorians förslag: Den gällande lydelsen av mervärdesskattedirektivet föreskriver att platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med transportverksamhet, såsom lastning, lossning, godshantering och liknande är platsen där tjänsten faktiskt utförs (artikel 52 b). När det gäller tjänster i form av värdering av eller arbete på materiell lös egendom föreskriver direktivet på samma vis att omsättningslandet är det där tjänsten utförs (artikel 52 c). I mervärdesskattelagen motsvaras dessa bestämmelser av 5 kap. 6 § 2–4.

I mervärdesskattedirektivets lydelse genom direktiv 2008/8/EG regleras dessa tjänster i artiklarna 54 a respektive 54 b. Även enligt de nya artiklarna är tjänsterna omsatta där de utförs. Reglerna är dock begränsade till att gälla omsättningar till någon som inte är näringsidkare. Med ikraftträdande den 1 januari 2011 betecknas dessa artiklar 54.2 a och 54.2 b.

Regler av nu angivet slag föreslås införas i mervärdesskattelagen. Det kan noteras att därmed utmönstras delvis den gällande 5 kap. 6 § 4 ML, som innehåller ett förtydligande av vad som ingår i arbeten på varor som

är lös egendom. Så sker eftersom denna regel saknar en explicit motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Detta medför dock inte någon materiell skillnad i rättsläget, eftersom kontroll och analys av lös egendom innefattas i lokutionen ”arbeten på”.

5.6.7 Restaurang- och cateringtjänster – huvudregeln

Promemorians förslag: En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige. Detta gäller dock inte restaurang- eller cateringtjänster som omsätts på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik. Det gäller inte heller sådana tjänster om de fysiskt utförs ombord på tåg under en persontransport inom EG.

Skälen för promemorians förslag: Regeln om restaurang- och cateringtjänster, som tas in som en ny artikel 55 i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG, saknar motsvarighet i såväl gällande EG-rätt som sådan nationell rätt. Regeln täcker alla restaurang- och cateringtjänster utom som fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under en persontransport inom EG. Tjänsterna som innefattas i artikelns tillämpningsområde är omsatta på den plats de fysiskt utförs. Reglerna gäller omsättningar till såväl näringsidkare som någon som inte är näringsidkare.

Distinktionen mellan restaurang- och cateringtjänster kan beskrivas som följer. En restaurangtjänst tillhandahålls normalt sett i säljarens lokal, medan en cateringtjänst tillhandahålls i kundens lokal eller på annan plats som kunden bestämmer. I en cateringtjänst ingår någon form av tjänst utöver leveransen av den tillagade maten. Ur ett omsättningslandsperspektiv gäller dock att de två tjänstetyperna regleras på samma vis. Vissa gränsdragningsfrågor uppkommer också mellan catering och leverans av vara i form av färdiglagad mat. I ett uttalande till protokollet i samband med att direktivet antogs uppmanade rådet kommissionen att granska bestämmelserna om restaurang- och cateringtjänster med avseende på deras praktiska tillämpning och vid behov lägga fram förslag i ärendet för rådet.

Mervärdesskattelagen föreslås kompletteras med en motsvarighet till den nya huvudregeln, dvs. en bestämmelse innebärande att en restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige.

När det gäller undantagen från huvudregeln krävs emellertid ytterligare överväganden. Mervärdesskattedirektivet undantar i artikel 55 restaurang- och cateringtjänster som fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under en persontransport inom EG. Mervärdesskattelagen innehåller i dag en bestämmelse i 5 kap. 1 § tredje stycket som bl.a. innebär att tjänster omsatta ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik alltid räknas som omsatta utomlands. Regeln inkluderar de här aktuella restaurang- och cateringtjänsterna som omsätts ombord på dessa transportmedel.

Den svenska regeln ska ses mot bakgrund av vad som föreskrivs i artikel 37.3 i mervärdesskattedirektivet. Artikelns tolkas som att medlemsstaterna fram till tidpunkten för antagandet av ett förslag, baserat på en rapport som kommissionen ska överlämna till rådet, om platsen för beskattning av omsättningar ombord på fartyg, flygplan eller tåg av varor avsed-

da för förbrukning ombord och tjänster för passagerare, får staterna i fråga fortsätta att undanta sådana omsättningar från beskattningslandsreglerna. Det bör särskilt noteras att i tjänsterna för passagerare inkluderas de här aktuella restaurangtjänsterna.

Tolkningen av artikeln har stöd i ett protokollsuttalandet till rådsbeslutet om direktiv 2008/8/EG avseende den nya artikel 57 i mervärdesskattedirektivet, som reglerar omsättningsland för restaurang- och cateringtjänst under passagerartransport inom EG (se nästa avsnitt). Rådet och kommissionen är, enligt uttalandet, ense om att artikeln inte påverkar vad som föreskrivs i artikel 37.3 Av uttalandet framgår även att kommissionens uppdrag enligt artikeln även omfattar tjänster som omfattas av den nya regleringen i artikel 57. Annorlunda uttryckt kan medlemsstaterna ha kvar existerande undantag på området till dess rådet antagit det ovan nämnda förslaget från kommissionen. Uttalandet är ett resultat av de diskussioner som skedde i rådet om reglernas praktiska tillämpning och om de regler om skattefrihet som länderna redan tillämpade.

Det existerande undantaget i 5 kap. 1 § tredje stycket ML avser enbart fartyg och luftfartyg. Detta betyder att undantaget som föreskrivs i artikel 55 bör införas i mervärdesskattelagen med tillämpningsområdet begränsat till tåg. Reglering som effektuvar dessa två undantag föreslås införas i mervärdesskattelagen.

5.6.8 Restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg

Promemorians förslag: En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under en persontransport inom EG är omsatt inom landet om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med persontransport inom EG avses en persontransport som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avgångsorten och ankomstorten.

Med avgångsort avses den första platsen för påstigning av passagerare inom EG eller efter ett uppehåll utanför EG.

Med ankomstort avses den sista platsen för avstigning av passagerare inom EG för passagerare som stigit på inom EG eller före ett uppehåll utanför EG.

För en resa tur och retur gäller att återresan ska anses vara en fristående transport.

Skälen för promemorians förslag: Den nya huvudregeln beträffande omsättningsland för restaurang- eller cateringtjänst (artikel 55 i mervärdesskattedirektivet) kompletteras av den likaledes nya artikel 57 i samma direktiv, som också den införs genom direktiv 2008/8/EG. Den sistnämnda artikeln föreskriver att om sådana tjänster fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg och under en persontransport inom EG är beskattningslandet det i vilket avgångsorten är belägen. Artikel 57 innehåller vidare definitioner av de begrepp som behövs för att närmare precisera vad en persontransport inom EG är för något. Den anger dessutom att i detta sammanhang ska återresan, vid en resa tur och retur, anses vara en fristående transport. Reglerna gäller omsättningar till både näringsidkare och icke näringsidkare.

Artikeln saknar direkta motsvarigheter i gällande rätt, både i mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen. Bakgrunden till detta är att

det är svårt att bestämma var en restaurangtjänst är fysiskt utförd ombord på ett transportmedel som rör sig mellan olika länder. Att använda säljarens etableringsland som beskattningsland har inte heller ansetts lämpligt, eftersom det då bedömts finnas risk att denne etablerar sig i tredje land eller i ett land med låg mervärdesskattesats för aktuella tjänster.

Mot denna bakgrund föreslås i mervärdesskattelagen införas regler motsvarande den nya artikel 57 i mervärdesskattedirektivet begränsad till att avse tåg.

5.6.9 Korttidsuthyrning av transportmedel

Promemorians förslag: En tjänst som avser korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige. Med sådan uthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar eller, när det gäller fartyg, 90 dagar.

Skälen för promemorians förslag: Genom direktiv 2008/8/EG införs en ny artikel 56 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 56 som avser korttidsuthyrning av transportmedel saknar föregångare i mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen. Den föreskriver att ett tillhandahållande av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt i det land där transportmedlet faktiskt ställs till kundens förfogande (artikel 56.1). Vidare definierar den innebörden av korttidsuthyrning (artikel 56.2). Därmed avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar. Tiden för fartyg är dock särreglerad och uppgår i stället till 90 dagar. Reglerna gäller omsättning av uthyrningstjänst till såväl näringsidkare som någon som inte är näringsidkare.

Bakgrunden till den nya artikel 56 är vissa problem som uppkommer för en del medlemsstater vid uthyrning av transportmedel till näringsidkare enligt gällande regler i mervärdesskattedirektivet. Problemen består i att en näringsidkare kan undgå de avdragsförbud för ingående skatt som gäller vid hyra av fordon i vissa medlemsstater genom att hyra fordonet i ett annat land och där få skatten på hyran återbetald. Näringsidkare hyr fordon i ett grannland i stället för hemlandet, trots att fordonet uteslutande används i hemlandet. I huvudsak hanteras detta problem genom den nya huvudregeln i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, som innebär att uthyrningen ska anses omsatt där hyrestagaren har sitt säte eller ett fast etableringsställe. Denna lösning kompletteras av den här aktuella artikel 56, eftersom korttidsuthyrning av praktiska skäl måste hanteras annorlunda. I korttidsfallet är nämligen presumtionen att transportmedlet används där det ställs till kundens förfogande. Tjänsten konsumeras alltså normalt i det land uthyrningen sker. Det kan dessutom vara svårt för säljaren att vid en tillfällig uthyrning, som sker utan tidigare kontakt, tillfredsställande kunna kontrollera hyrestagarens status.

I nu beskriven form gäller reglerna i två år. Den 1 januari 2013 träder en ny lydelse av 56.2 i kraft och från denna tidpunkt reglerar den annan uthyrning av transportmedel än korttidsuthyrning (i fortsättningen långtidsuthyrning). Den avser då enbart uthyrning till en person som inte är

näringsidkare. Vid samma tidpunkt införs dessutom en särskild regel för långtidsuthyrning av fritidsbåtar till en person som inte är näringsidkare. Att ändringarna införs i två steg beror på att vissa medlemsstater har uppgett att det annars kan uppstå svårigheter med att införa reglerna i tid. För förslagen i dessa delar se vidare avsnitt 5.9.

För långtidsuthyrning av transportmedel än korttidsuthyrning gäller i sammanfattning följande. Om uthyrningstjänsten är omsatt till en icke näringsidkare gäller från och med den 1 januari 2010 till utgången av 2012 den nya huvudregeln för sådana personer i artikel 45 i mervärdesskattedirektivet (den föreslagna 5 kap. 6 § ML). Därefter gäller artikel 56.2 i samma direktiv. När detta slags uthyrning av transportmedel sker till en näringsidkare gäller både före och efter 2013 den nya huvudregeln i för omsättning till sådana (artikel 44 i direktivet respektive den föreslagna 5 kap. 5 § ML).

Regler motsvarande artikel 56 i den lydelse som träder i kraft den 1 januari 2010 föreslås tas in i mervärdesskattelagen. Samtidigt bör uppmärksammas att 5 kap. 8 § andra stycket ML upphävs i detta lagstiftningsärende. Denna regel har sitt ursprung i den gällande artikel 58 i mervärdesskattedirektivet. Regeln innebär att om en uthyrningstjänst avseende transportmedel och transporthjälpmedel utnyttjas eller på annat sätt tillgodogörs uteslutande i Sverige ska den på i regeln närmare angivna grunder anses omsatt inom landet. I och med att korttidsuthyrning av transportmedel nu kommer att regleras på annat vis saknas anledning att ha kvar denna särreglering. Det bör emellertid noteras att det enligt artikel 59 a i mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG, är möjligt att i framtiden införa en sådan regel igen om det skulle befinnas nödvändigt.

5.6.10 Övriga tjänster

Promemorians förslag: Dagens regel i 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200) om beskattningsland för vissa särskilt uppräknade tjänster (bl.a. upplåtelse av upphovsrätter, konsulttjänster, informationstjänster, telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster), så kallade övriga tjänster, överförs till en ny regel som är begränsad till att endast gälla när tjänsterna tillhandahålls personer i länder utanför EG som inte är näringsidkare.

Skälen för promemorians förslag: I den gällande lydelsen av mervärdesskattedirektiv regleras i artiklarna 56–59 var s.k. övriga tjänster ska anses tillhandahållna. Med övriga tjänster menas följande tjänster (artikel 56):

- a) Överlåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter.
- b) Reklamtjänster.
- c) Tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databehandling och tillhandahållande av information.
- d) Åtaganden att helt eller delvis avstå från att utöva en näringsverksamhet eller en rättighet som avses i denna artikel.

e) Bank-, finansierings- och försäkringstransaktioner, däribland återförsäkring, med undantag för uthyrning av bankfack.

f) Tillhandahållande av personal.

g) Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag för alla slags transportmedel.

h) Tillhandahållande av tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade därtill.

i) Telekommunikationstjänster.

j) Radio- och televisionssändningar.

k) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

När de nämnda tjänsterna tillhandahålls mellan beskattningsbara personer i olika länder, ska de anses tillhandahållna i det land köparen har sätet eller etablering för vilket förvärvet görs. Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls en köpare utanför gemenskapen (oavsett om denne är en beskattningsbar person eller inte).

Regleringen av var dessa tjänster ska anses tillhandahållna ändras till viss del i det nya direktivet 2008/8/EG. När det gäller omsättning mellan beskattningsbara personer omfattas tjänsterna av huvudregeln i nya artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. De kommer därmed att fortsätta beskattas i köparens land, normalt med omvänd skattskyldighet. Resultatet blir i dessa fall alltså i praktiken detsamma som i dag även om lagstiftningstekniken är annorlunda.

När det gäller tjänster som omsätts från företag i ett land till privatpersoner i ett annat ska de enligt huvudregeln beskattas i det land säljaren har sätet eller etablering från vilket tjänsten tillhandahålls. Detta gäller såväl enligt dagens regler (artikel 43) som enligt reglerna i det nya direktivet (artikel 45). Dagens regler (artikel 56) och reglerna i det nya direktivet (artikel 54) innebär också att de s.k. övriga tjänsterna som anges ovan ska anses omsatta utomlands om de omsätts till privatpersoner som är bosatta utanför EG.

I dagens direktiv (artikel 58) finns dessutom en bestämmelse om att medlemsstaterna för bl.a. de tjänster som anges i artikel 56.1 (se uppräkningsen ovan) får bestämma att de ska anses tillhandahållna inom landet om det faktiska utnyttjandet av tjänsten äger rum inom landet. Detta får göras för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen. Denna bestämmelse återfinns i det nya direktivets artikel 59a.

När det gäller telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar från företag i ett land utanför EU till en privatperson inom EU har medlemsstaterna dock ingen valfrihet. De ska beskattas där de faktiskt utnyttjas (artikel 59b i nya direktivet och artikel 59 i gällande direktiv). Bakgrunden till denna regel är att det för ett antal år sedan förekom skatteflykt från EG till tredje land inom telekommunikationsområdet. Detta ledde även till konkurrensnedvridning i branschen (se vidare prop. 1996/97:81).

För elektroniska tjänster som tillhandahålls en privatperson som är etablerad inom EU från ett företag utanför EU innebär dagens direktiv att beskattning ska ske i det land köparen är etablerad (artikel 57). Bakgrunden till den regeln är att medlemsstaterna vill åstadkomma beskattning i det land tjänsten konsumeras, vilket har presumerats vara

där köparen är etablerad (bosatt), jfr prop. 2002/03:77. Denna regel finns kvar i det nya direktivet men på ny plats (artikel 58). Inte heller där sker alltså i praktiken någon förändring genom det nya direktivet.

De ändringar av reglernas uppbyggnad i det nya direktivet 2008/8/EG som här nämnts innebär att vissa ändringar också måste göras i mervärdesskattelagen. De regler som i dag finns i 5 kap. 7 § ML måste begränsas till att avse endast tjänster till personer utanför EG. Detta görs genom de nya 5 kap. 17–18 §§ ML. Omsättning av de aktuella tjänsterna till beskattningsbara personer inom EG kommer att omfattas av den nya huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Reglerna om försäljning av elektroniska tjänster, telekommunikationstjänster samt radio- och televisionssändningar från företag i tredje land till privatpersoner i Sverige eller EG överförs till den nya 5 kap. 16 § ML.

Av artikel 58 andra stycket i det nya direktivet framgår det att kommunikation mellan tillhandahållaren och förvärvaren genom elektronisk post i sig inte betyder att det rör sig om en tjänst som tillhandahålls elektroniskt. Denna regel finns redan i dag i direktivet och är därför redan införd i 18 c § mervärdesskatteförordningen (1994:223).

En rent språklig ändring företas i den föreslagna 5 kap. 18 § 7 på så sätt att ”tillhandahållande av arbetskraft” ersätter det tidigare ”uthyrning av arbetskraft”.

År 2015 ändras artikel 58 i mervärdesskattedirektivet på så sätt att telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar samt elektroniska tjänster som tillhandahålls en som icke är näringsidkare beskattas där förvärvaren är bosatt oavsett om tillhandahållaren är etablerad inom EG eller inte. Lagförslag i den delen kommer att lämnas vid ett senare tillfälle.

5.7 Registrering och periodisk sammanställning

Promemorians förslag: Den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning ska lämna uppgifter om omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt och förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

Promemorians bedömning: Bestämmelserna om registreringsskyldighet i 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) inkluderar i sin gällande lydelse den ytterligare registreringskyldighet som införs i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG. Några lagstiftningsåtgärder behövs följaktligen inte i anledning härav.

Några lagstiftningsåtgärder krävs inte heller på grund av de ändringar direktivet medför i regleringen av vilka uppgifter en periodisk sammanställning ska innehålla. Det existerande bemyndigandet (se 10 kap. 33 § andra stycket SBL och 65 § skattebetalningsförordningen [1997:750]) är tillräckligt för att Skatteverket ska kunna meddela erforderliga föreskrifter om uppgiftslämnandet.

Skälen för promemorians förslag och bedömning: Vem som är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt framgår av artikel 214 i mervärdesskattedirektivet. Motsvarande svenska reglering finns i 3 kap. 1 § 2, 4 och 5 SBL. Genom direktiv 2008/8/EG införs två nya registreringsgrunder, artiklarna 214 d och 214 e. De nya grunderna sammanhänger med den skattskyldighet som föreskrivs i den nya artikel 196 som också införs genom direktiv 2008/8/EG i mervärdesskattedirektivet. Där föreskrivs att mervärdesskatten ska betalas av köparen när förvärvet avser sådana tjänster som avses i artikel 44 i direktivet, dvs. när huvudregeln för beskattningsland avseende omsättningar till näringsidkare är tillämplig. De två nya registreringsgrunderna i artikel 214 föreskriver att både köparen och säljaren i en sådan transaktion är skyldiga att registrera sig till mervärdesskatt. Av 3 kap. 1 § 2 och 4 ML följer att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen och den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§. Den existerande regleringen i skattebetalningslagen har därmed redan idag en formulering som täcker den registreringskyldighet som införs i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG. Några lagstiftningsåtgärder är följaktligen inte nödvändiga med anledning av dessa förändringar i mervärdesskattedirektivet.

De beskrivna förändringarna i EG-rätten medför också i ändringar regleringen av vem som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning. Denna skyldighet framgår av artikel 262 i mervärdesskattedirektivet och 10 kap. 33–37 §§ SBL. I dag avser sammanställningen enbart EG-handeln med varor. Genom direktiv 2008/8/EG kompletteras artikel 262 på med regler om att även vissa tjänster ska tas upp i sammanställningen. Sätt att även

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering är även skyldig att enligt 10 kap. 33 § skattebetalningslagen lämna en periodisk sammanställning vari uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder ska upptas. I artikel 262 c i mervärdesskattedirektivet utökas skyldigheten till vissa tjänster. I mervärdesskattelagen föreslås därför att en bestämmelse införs innebärande att den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning ska lämna uppgifter om omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt och förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

Genom direktiv 2008/8/EG ändras även artikel 264 som reglerar innehållet i den periodiska sammanställningen. I dag föreskriver Skatteverket med stöd av det bemyndigande som finns i 10 kap. 33 § andra stycket SBL och 65 § skattebetalningsförordningen (1997:750) dessa uppgifter. Detta föreslås även ske när det gäller de uppgifter som föreskrivs i den nya lydelsen av artikel 264.

5.8 Ändringar i 5 kap. mervärdesskattelagen år 2011

Promemorians förslag: Förslaget i avsnitt 5.6.5 ska inskränkas till att gälla situationen att förvärvaren av de där omnämnda tjänsterna är någon som inte är näringsidkare.

Tillträdet som tillhandahålls en näringsidkare till kulturella och liknande andra evenemang är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Skälen för promemorians förslag: Den 1 januari 2011 träder de nya artiklarna 53 och 54 i mervärdesskattedirektivet i kraft. Artiklarnas grund återfinns i artikel 3 i direktiv 2008/8/EG. Från denna tidpunkt gäller artikel 53 i mervärdesskattedirektivet enbart omsättningar till näringsidkare samt tillhandahållandet av själva tillträdet till vissa arrangemang och tjänster i anknytning till detta. Arrangemangen är desamma som i den till dess gällande lydelsen av artikel 53 betecknas verksamheter, dvs. kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande arrangemang. Det sistnämnda exemplifieras med mässor och utställningar. Tillträdet och tjänsterna i anknytning till detta ska beskattas där evenemanget faktiskt äger rum. Det bör noteras att i den svenska lagtexten har valts ordet ”evenemang” där direktivet använder dels detta ord, dels ordet ”arrangemang”. Direktivets ord ”verksamhet” motsvaras av det språkligt lämpligare ordet ”aktivitet” i mervärdesskattelagen. Från och med den 1 januari 2011 överförs innehållet i artikel 53 till artikel 54, vars tillämpningsområde dock inskränks till att gälla icke näringsidkare.

Med ikraftträdande den 1 januari 2011 föreslås i mervärdesskattelagen införas bestämmelser som motsvarar nu angivna regler i artikel 3 i direktiv 2008/8/EG.

5.9 Ändringar i 5 kap. mervärdesskattelagen år 2013

5.9.1 Inledning

Av avsnitt 5.6.9 framgår att det den 1 januari 2010 införs regler i mervärdesskattelagen som avser omsättningsland för tjänster i form av korttidsuthyrning av transportmedel. Det framgår också att dessa regler avser omsättningar av sådana tjänster till både näringsidkare och icke näringsidkare. I mervärdesskattedirektivet träder den 1 januari 2013 en ändrad lydelse av artikel 56.2 och en ny artikel 56.3 i kraft. Båda inför ytterligare regler för uthyrning av transportmedel samt avser enbart icke näringsidkare och långtidsuthyrning. Avsnitt 5.6.9 innehåller en sammanfattning av vilka regler som vid olika tidpunkter styr omsättningslandet för långtidsuthyrning av transportmedel.

5.9.2 Långtidsuthyrning av transportmedel

Promemorians förslag: En tjänst som avser långtidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om den tillhandahålls någon som inte är näringsidkare och förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En sådan uthyrningstjänst är dock omsatt utomlands om den avser en fritidsbåt som levereras till förvärvaren i ett annat EG-land än Sverige och uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i det EG-landet och tjänsten tillhandahålls därifrån.

Skälen för promemorians förslag: Som redan framgått träder en ändrad lydelse av artikel 56.2 (se avsnitt 5.6.9 för den ursprungliga lydelsen) och en ny artikel 56.3 i mervärdesskattedirektivet ikraft den 1 januari 2013. Båda införs genom artikel 4 i direktiv 2008/8/EG. Artikel 56.3 i mervärdesskattedirektivet är i praktiken en omnumrerad och fram till den tidpunkten betecknad artikel 56.2 i samma direktiv. Den anger med andra ord att korttidsuthyrning i normalfallet betyder hyra i högst 30 dagar. För fartyg gäller dock tidsgränsen 90 dagar. Den nya lydelsen av 56.2 första stycket föreskriver att omsättningslandet för tillhandahållande av annan uthyrning av transportmedel än korttidsuthyrning (fortsättningsvis betecknad långtidsuthyrning) är platsen där kunden är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Regeln gäller dock enbart för omsättningar till icke beskattningsbara personer. Sammanfattningsvis och med viss förenkling innebär detta att korttidsuthyrning av t.ex. bilar till privatpersoner beskattas i det land bilen ställs till kundens förfogande och att långtidsuthyrning beskattas i kundens hemland.

Med ikraftträdande den 1 januari 2013 föreslås i mervärdesskattelagen tas in bestämmelser som motsvarar nu angivna föreskrifter i artikel 4 i direktiv 2008/8/EG. Det kan dock noteras att reglerna i detta avseende placeras på ett annat vis i mervärdesskattelagen jämfört med i direktivet. Definitionen av korttidsuthyrning kvarstår enligt förslaget som 5 kap. 15 § andra stycket ML.

Den svenska regleringen föreslås också kompletteras med bestämmelser som inskränker tillämpningsområdet för de föreslagna reglerna för att de svenska reglerna inte ska omfatta långtidsuthyrningar av fritidsbåtar som ska beskattas i andra EG-länder. I annat fall skulle EG-rätten inte genomföras på ett riktigt vis.

5.9.3 Långtidsuthyrning av fritidsbåt

Promemorians förslag: En tjänst som avser långtidsuthyrning av fritidsbåt är omsatt inom landet om den tillhandahålls någon som inte är näringsidkare, den avser en båt som faktiskt levereras till förvärvaren i Sverige och uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller annars ett fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls därifrån.

Skälen för promemorians förslag: Bakgrunden till nya lydelsen av 56.2 andra stycket mervärdesskattelagen framgår av avsnitt 5.9.2. Detta stycke stadgar att platsen för uthyrning av fritidsbåtar till icke beskattningsbara personer i andra fall än vid korttidsuthyrning (långtidsuthyrning), ska vara den plats där fritidsbåten faktiskt levereras till mottagaren. Detta förutsätter dock att tjänsteleverantören faktiskt tillhandahåller uthyrningstjänsten från sätet för sin ekonomiska verksamhet eller från ett fast etableringsställe beläget på samma plats som leveransen sker.

Det kan här noteras att det av ett uttalande till protokollet till artikel 56 framgår det att rådet uppmanar kommissionen att undersöka de olika aspekterna av uthyrning av fritidsbåtar. Detta för att vid behov lämna förslag till rådet i syfte att säkerställa beskattning på platsen för konsumtion.

Med ikraftträdande den 1 januari 2013 föreslås i mervärdesskattelagen tas in bestämmelser som motsvarar nu angivna föreskrifter i artikel 4 i direktiv 2008/8/EG.

5.10 Ändringar i rådets förordning (EG) nr 143/2008 om administrativt samarbete

De ändrade regler för i vilket land tillhandahållanden av tjänster ska beskattas som införs genom direktiv 2008/8/EG innebär att skatten som huvudregel tillfaller köparens land vid ett gränsoverskridande tjänstetillhandahållande mellan företagare. Omvänd skattskyldighet (köparen betalar skatten och inte säljaren) kommer i större utsträckning att tillämpas inom EG vid sådana transaktioner. De nya reglerna innebär en stor förändring av EG:s mervärdesskattesystem. För att säkerställa en korrekt tillämpning av de nya reglerna för omvänd skattskyldighet är det viktigt att de berörda medlemsstaterna samarbetar bl.a. vad gäller informationsutbyte. I syfte att förbättra det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna beslutade EU:s ministerråd den 12 februari 2008 om ändringar i förordning 1789/2003/EG om administrativt samarbete. Ändringarna finns i förordning 143/2008/EG⁵⁰. De innebär bl.a. att den information som utbyts mellan myndigheterna vidgas till att omfatta även sådana tjänster som företagen p.g.a. de nya reglerna ska redovisa i den periodiska sammanställningen, dvs. sådana tjänster för vilka köparen ska betala mervärdesskatten.

De nya reglerna i direktiv 2008/9/EG om återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten leder också till att medlemsstaterna kommer att behöva utbyta avsevärt mer information. I den femte beaktandesatsen förordningen konstateras bl.a. att informationsutbytet bör ske elektroniskt och inom ramen för de befintliga systemen för informationsutbyte och på så vis hålla medlemsstaternas administrativa börda nere.

⁵⁰ Rådets förordning (EG) 143/2008 av den 12 februari 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1798/2003 i fråga om införande av arrangemang för administrativt samarbete och informationsutbyte vad gäller bestämmelserna i fråga om platsen för tillhandahållande av tjänster, de särskilda ordningarna och förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt (EUT L 44, 20.2.2008, s. 1, Celex 32008R0143).

De nya bestämmelserna om utbyte och bevarande av information inom ramen för det förfarande som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG förs in i ett nytt kapitel VIa med en ny artikel, 34a, i förordningen (EG) nr 1798/2003⁵¹. Reglerna ska tillämpas från och med den 1 januari 2010.

Den nya bestämmelsen innebär att den behöriga myndigheten, som tar emot en återbetalningsansökan i sökandens etableringsmedlemsstat, ska vidarebefordra ansökan till de behöriga myndigheterna i varje berörd återbetalande medlemsstat inom 15 kalenderdagar efter det att ansökan inkom. Det ska ske på elektronisk väg. Genom att ansökan vidarebefordras bekräftar myndigheten att sökanden är en i mervärdesskattehänseende beskattningsbar person samt att det registreringsnummer för mervärdesskatt som sökanden uppgivit är giltigt för återbetalningsperioden. Ansökan ska dock inte vidarebefordras om den sökande inte uppfyller villkoren för att ha rätt till återbetalning, t.ex. om sökanden inte är en beskattningsbar person eller om han endast bedriver skattefri verksamhet.

De behöriga myndigheterna i varje återbetalande medlemsstat ska delge myndigheterna i övriga medlemsstater alla uppgifter som de tar in genom ansökan i enlighet med listan i artikel 9.2 i direktiv 2008/9/EG. Delgivandet ska ske på elektronisk väg. Artikel 34a i förordningen anger också vilket förfarande som ska användas för att fastställa de närmare tekniska specifikationer som behövs för det aktuella delgivningsförfarandet. Artikel 11 anger också att om de behöriga myndigheterna i en återbetalande medlemsstat utnyttjar möjligheten i artikel 11 i direktiv 2008/9/EG, dvs. att kräva att sökanden lämnar en redogörelse för sin affärsverksamhet med harmoniserade koder, så ska de behöriga myndigheterna i övriga medlemsstater underrättas härom på elektronisk väg. Artikel 34a innehåller slutligen en bestämmelse om hur de sistnämnda harmoniserade koderna ska fastställas.

⁵¹ Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 15.10.2003, s. 1, Celex 32003R1798). Kommissionen har utfärdat tillämpningsföreskrifter till rådets förordning: Kommissionens förordning (EG) nr 1925/2004 av den 29 oktober 2004 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 angående administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt (EUT L 331, 5.11.2004, s. 13, Celex 32004R1925).

6 Förslag till ändrade regler för periodiska sammanställningar m.m.

6.1 Nya regler i mervärdesskattedirektivet

Genom direktiv 2008/117//EG görs följande ändringar i mervärdesskattedirektivet. En sammanställning ska upprättas för varje kalendermånad inom en tidsfrist på högst en månad i enlighet med de förfaranden som medlemsstaterna fastställer (artikel 263.1). Medlemsstaterna får tillåta de beskattningsbara personerna när det gäller de tillhandahållanden av tjänster som avses i artikel 264.1 d att lämna in sammanställningen för varje kalenderkvartal (artikel 263.1 c). Vidare kan medlemsstaterna under vissa förutsättningar tillåta de beskattningsbara personerna som levererar varor att lämna de periodiska sammanställningarna för varje kalenderkvartal. Förutsättningen är att de varuleveranser som avses i artiklarna 264.1 d och 265.1 c i mervärdesskattedirektivet inte före mervärdesskatt överstiger 50 000 euro eller motsvarande belopp i nationell valuta vare sig för det aktuella kvartalet eller för något av de fyra föregående kvartalen. Under en övergångsperiod, från den 1 januari 2010 till den 31 december 2011, har medlemsstaterna möjlighet att fastställa tröskelvärdet till 100 000 euro (artikel 263.1 b). Medlemsstaterna kan kräva att de beskattningsbara personerna som tillhandahåller både varor och tjänster som avses i artikel 264.1 d lämnar in sammanställningen inom den tidsfrist som gäller för sådana beskattningsbara personer som endast tillhandahåller varor (artikel 263.1 c andra stycket).

Medlemsstaterna inte bara åläggs att tillåta utan ges även rätt att kräva att den periodiska sammanställningen lämnas in genom elektronisk filöverföring, i enlighet med villkor som de själva fastställer (artikel 263.2). Oavsett om den periodiska sammanställningen ska upprättas för varje kalendermånad eller kalenderkvartal ska det ske inom en tidsfrist inom en månad i enlighet med förfaranden som medlemsstaterna fastställer (artikel 263.1). De tillhandahållanden av tjänster för vilka skatten i enlighet med artikel 196 ska betalas av köparen av tjänsterna och som pågår kontinuerligt över en tidsperiod som överstiger ett år samt inte ger upphov till avräkningar eller betalningar under denna period, ska anses äga rum vid utgången av varje kalenderår, såvida tillhandahållandet av tjänsterna inte upphört (artikel 64.2). Vidare har artikel 66 i mervärdesskattedirektivet fått ett nytt stycke. Sammantaget medför de gjorda ändringarna att skattskyldigheten vid tillhandahållande av vissa tjänster för vilka skatten ska betalas av köparen inträder i slutet av varje kalenderår.

6.2 Månadsredovisning som huvudregel

Promemorians förslag: Periodiska sammanställningar ska som huvudregel lämnas för varje kalendermånad.
--

Skälen för promemorians förslag: Bakgrunden till ändringen är att den tid som förflyter mellan tidpunkten för en transaktion och tidpunkten för informationsutbytet om denna transaktion inom ramen för systemet för informationsutbyte om mervärdesskatt hindrar att dessa uppgifter kan användas effektivt i kampen mot bedrägerier på mervärdesskatteområdet. För att denna typ av bedrägerier ska kunna bekämpas effektivt är det nödvändigt att skatteförvaltningen i den medlemsstat där mervärdesskatten är utkrävbar inom högst en månad förfogar över uppgifter om uppkomna gemenskapsinterna varuleveranser.

Genom direktivet 2008/8/EG har ändring av artikel 262 c i mervärdesskattedirektivet gjorts. Ändringen medför en skyldighet från och med den 1 januari 2010 att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning av vissa uppräknade tjänster som tillhandahålls från ett säte eller ett fast etableringsställe i Sverige om förvärvaren är skattskyldig för förvärvet i det EG-land till vilket tjänsterna har tillhandahållits.

Huvudregeln i mervärdesskattedirektivet om en sammanställning för varje kalendermånad omfattar således både varuleveranser och tjänstetillhandahållanden mellan EG-länder. Visserligen ger 263.1 c i mervärdesskattedirektivet medlemsstaterna möjlighet att tillåta de beskattningsbara personerna när det gäller de tillhandahållanden av tjänster som avses i artikel 264.1 d att lämna in sammanställningen för varje kalenderkvartal, men övervägande skäl talar för att inte tillämpa denna undantagsregel. Detta innebär att fler företag kommer att omfattas av månadsredovisning. Fördelen med ett enhetligt redovisningsystem är dock att det överstämmer med mervärdesskattedirektivets disposition, vilket även kommer att underlätta hanteringen av eventuella framtida regeländringar. Det kan också ifrågasättas om det är önskvärt att ge företag som tillhandahåller tjänster förmånligare behandling än företag som levererar varor. Med hänsyn till att företag som tillhandahåller gränsöverskridande tjänster inte tidigare varit skyldiga att lämna periodiska sammanställningar har det vidare varit svårt att närmare kontrollera omfattningen av bedrägerier inom denna sektor. Eftersom direktiv 2008/117/EG syftar till att få till stånd ett snabbare informationsinhämtande från företagen och ett snabbare informationsbyte mellan medlemsstaterna, vilket ansetts vara nödvändigt för att kunna bekämpa mervärdesskattebedrägerier effektivare, ter sig en annan ordning för tjänsteföretag än mer omotiverad.

Med månadsredovisning ökar även chansen för att korrekta uppgifter lämnas i sammanställningen eftersom redovisningen ligger tidsmässigt närmare affärshändelsen som ska redovisas än vad som är fallet vid redovisning för varje kalenderkvartal. Därmed kan Skatteverkets resurser koncentreras till att kontrollera att beskattningen blir korrekt, istället för att användas till att rätta redovisningsfel. Av denna anledning kan det vara en fördel om fler företag omfattas av huvudregeln. En annan aspekt är att de företag som regelbundet redovisar tillhandahållande av tjänster inom gemenskapen ofta redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt. Det är därför troligt att flertalet av dem redovisar mervärdesskatt månadsvis i skattedeklarationen. För dessa företag torde det bli mer praktiskt att även lämna periodiska sammanställningar månadsvis. Med en månadsredovisning minskar den administrativa bördan för de företag som levererar både varor och tillhandahåller tjänster till köpare i andra medlemsstater, eftersom dessa företag inte behöver lämna ytterligare fyra

periodiska sammanställningar med anledning av de tillhandahållna tjänsterna.

Lagförslaget föranleder ändring av 10 kap. 35 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

6.3 Kvartalsredovisning i vissa fall

Promemorians förslag: Om den som är skyldig att lämna den periodiska sammanställningen begär det ska Skatteverket besluta att den periodiska sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal under förutsättning att det sammanlagda värdet av omsättning och överföringar av varor och omsättning av tjänster inte överstiger 500 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, för det aktuella kalenderkvartalet eller för något av de fyra föregående kvartalen.

När det sammanlagda värdet av omsättning och överföring av varor och omsättning av tjänster för ett kalenderkvartal överstigit 500 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, ska det göras en sammanställning för den eller de månader som förflutit sedan kalenderkvartalets början.

Skälen för promemorians förslag: För att minska den administrativa bördan för företag med begränsad EG-handel bör det införas möjlighet till kvartalsredovisning under förutsättning att företagets sammanlagda värde av omsättning och överföringar av varor och omsättning av tjänster inte överstiger 500 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, för det aktuella kalenderkvartalet eller för något av de fyra föregående kalenderkvartalen. Vad beträffar möjligheten att inför ett högre tröskelvärde under en övergångsperiod motsvarande 100 000 euro görs följande överväganden. EG-leveranser mellan 50 000 och 100 000 euro per kvartal motsvarar mellan ca två och fyra miljoner kronor per år. Det är alltså inte små företag som kommer att hamna inom detta intervall. De små företagen kommer troligtvis att ligga inom ett intervall som understiger 50 000 euro och därmed inte påverkas av en eventuellt högre gräns under en övergångsperiod. Den minskning av den administrativa börda som ett högre tröskelvärde skulle kunna medföra kommer således inte att träffa de små företagen. Vidare skulle det i informationshänseende ett högre tröskelvärde under en övergångsperiod vara besvärligt att hantera. Skatteverket skulle behöva lägga resurser på att informera vid två tillfällen i stället för ett, vilket medför ökade kostnader. Därtill skulle även företagen uppleva det besvärligare med stegvisa förändringar i förhållande till att samtliga förändringar införs vid ett enda tillfälle. Dessutom är övergångsperioden under vilken det är möjligt att ha ett högre tröskelvärde mycket kort, vilket ytterligare talar mot en tillämpning.

En ny paragraf föreslås införas, 10 kap. 35 a § SBL

6.4 Elektronisk filöverföring

Promemorians förslag: En periodisk sammanställning får lämnas genom elektronisk filöverföring på det sätt som Skatteverket bestämmer.

Skälen för promemorians förslag: Med hänsyn till utvecklingen av de ekonomiska aktörernas arbetsmiljö och arbetsverktyg är det viktigt att de får möjlighet att fullgöra sina deklarationsskyldigheter genom enkla elektroniska metoder, så att den administrativa bördan i möjligaste mån minskas. Av denna anledning ska det tillåtas att den periodiska sammanställningen lämnas in genom elektronisk filöverföring. Det finns flera olika sätt att föra över elektroniska filer, t.ex. genom Internet, e-post, etc. För att minska Skatteverkets administrativa börda vid hanteringen av de inkomna filerna bör Skatteverket få bestämma hur den elektroniska filöverföringen ska göras. Kännetecknande för en filöverföring är att en fil överförs från en källa till en annan, till skillnad mot webbportallösningar där uppgifter knappas direkt i ett formulärfält. Periodiska sammanställningar kan även överlämnas elektronisk på diskett, cd-skiva eller minneskort av olika slag. Av denna anledning är det viktigt att Skatteverket även fortsättningsvis kan tillåta att sammanställningar får lämnas genom annan automatisk databehandling än elektronisk filöverföring.

Lagförslaget föranleder en ändring i 10 kap. 34 § SBL.

6.5 Tidpunkten för den periodiska sammanställningens inlämnande

Promemorians förslag: Den periodiska sammanställningen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser.

När det sammanlagda värdet av omsättning och överföringar av varor och omsättning av tjänster för ett kalenderkvartal överstigit 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt ska sammanställningen, för den eller de månader som förflutit sedan ingången av det kvartalet, ha kommit in senast den 20 i månaden efter utgången av den månad då beloppet överskreds.

Skälen för promemorians förslag: Oavsett om den periodiska sammanställningen ska upprättas för varje kalendermånad eller kalenderkvartal ska det numera ske inom en tidsfrist inom en månad i enlighet med förfaranden som medlemsstaterna fastställer. Syftet är att göra informationen snabbare tillgänglig för medlemsstaternas skatteförvaltningar.

För att minska företagens administrativa börda är det av vikt att de får så lång tid som möjligt på sig för att sammanställa de periodiska sammanställningarna. Samtidigt bör även Skatteverket ges en rimlig möjlighet att behandla uppgifterna i de inkomna sammanställningarna. Skälet till detta är att medlemsstaternas behöriga myndigheter är skyldiga att från och med den 1 januari 2010 ge tillgång till innehållet i de periodiska sammanställningarna senast inom en månad efter utgången av den period

som sammanställningarna avser (artikel 25 i förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt genom ändring i förordning (EG) nr 37/2009 av den 16 december 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt i syfte att bekämpa skatteundandragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner).

Det är vanligt förekommande att periodiska sammanställningar lämnas på blanketter. Dessa blanketter sänds till en utomstående avtalspart för maskinell skanning. Inom tre arbetsdagar ska de inskannade uppgifterna levereras i form av elektroniska filer till Skatteverket. Därefter görs såväl maskinella som manuella kontroller av de inkomna filerna. När filerna slutligen har godkänts sänds de på elektronisk väg till berörda medlemsstater. Skatteverkets framtagning av filerna tar i anspråk ytterligare några arbetsdagar. Detta innebär att det tar minst fem arbetsdagar, dvs. minst sju kalenderdagar, från det att blanketterna inkommer till Skatteverket till dess relevant information sänds ut till medlemsstaterna. Av denna anledning ter sig inlämningsdatumet den 20 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser som väl avvägt. I fall som avses i 35 a § tredje stycket ska sammanställningen dock ha kommit in senast den 20 i månaden efter utgången av den månad då beloppet överskreds, eftersom huvudregeln inte alltid blir möjlig att följa när det gäller inlämnandet av dessa sammanställningar.

Lagförslaget föranleder en ändring i 10 kap. 36 § SBL.

6.6 Skattskyldighetens inträde för vissa tjänster där köparen ska betala skatten

Promemorians bedömning: Vid gemenskapsinterna förvärv av tjänster för vilka skatten ska betalas av köparen och som pågår kontinuerligt under en tidsperiod överstigande ett år och som inte ger upphov till avräkningar eller betalningar ska skattskyldigheten inträda den 31 december varje år.

Skälen för promemorians bedömning: De tillhandahållanden av tjänster för vilka skatten i enlighet med artikel 196 i mervärdesskatte-direktivet ska betalas av köparen av tjänsterna och som pågår kontinuerligt över en tidsperiod som överstiger ett år samt inte ger upphov till avräkningar eller betalningar under denna period, ska anses äga rum vid utgången av varje kalenderår, såvida tillhandahållandet av tjänsterna inte upphört (artikel 64.2 i direktiv 2008/117/EG). Bestämmelsen tar bl.a. sikte på sådana situationer där närstående företag, som inte utfärdar några fakturor och inte heller gör några avräkningar eller betalningar, skjuter upp skattskyldigheten på obestämd tid. Exempel på situationer när den nya bestämmelsen kan aktualiseras är vid transaktioner inom internationella koncerner där intresset av att erhålla löpande betalning för tillhandahållna tjänster inte är lika utpräglat som mellan två av varandra beroende företag.

Genom att redovisningsskyldigheten för både köpare och säljare inträder samtidigt underlättas även kontrollen av gemenskapsinterna tjänstetillhandahållanden.

En ny paragraf föreslås införas, 1 kap. 5 a § mervärdesskattelagen (1994:200).

7 Förslag till elektroniskt förfarande vid återbetalning av mervärdesskatt

7.1 Utgångspunkter

Promemorians bedömning: Direktiv 2008/9/EG föranleder i huvudsak ändringar i de gällande förfarandereglerna för återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare i 19 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Skälen för promemorians bedömning: De regler rörande återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare som införs genom direktiv 2008/9/EG ska träda i kraft den 1 januari 2010. Den tillgängliga tiden för de ändringar i svensk rätt som direktivet föranleder är därmed knapp. Det svenska regelverket bör därför i möjligaste mån lämnas oförändrat. Reglerna i 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML) är visserligen delvis komplicerade och i behov av redaktionell omarbetning. Bland annat det förhållandet att direktivet i huvudsak inför ett nytt elektroniskt förfarande för vissa utländska företagare gör dock att en eventuell större översyn av reglerna får anstå. Återbetalningsrätten är nämligen i allt väsentligt densamma enligt direktiv 2008/9/EG som enligt det åttonde (och det trettonde) direktivet. I sammanfattning och med viss förenkling bör ett antal förändringar göras i förfarandereglerna i 19 kapitlet mervärdesskattelagen, medan rätten till återbetalning i samma lags 10 kapitel i stort lämnas orörd. Därmed förverkligas det resultat direktiv 2008/9/EG föreskriver i svensk rätt.

Den hittillsvarande ambitionen har varit att alla utländska företagare i så stor utsträckning som möjligt ska ha samma förfaranderegler (jfr SOU 1994:88, s. 343). På så sätt underlättats inte minst Skatteverkets hantering av ansökningar om återbetalning. Denna ambition kvarstår. Samordningsmöjligheterna kommer dock i praktiken att inskränkas avsevärt i och med att förfarandet för vissa utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land än Sverige blir elektroniskt, medan det alltså kommer att vara pappersbaserat för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

De ändringar i mervärdesskattelagen som föreslås med anledning av direktiv 2008/9/EG kommer även att innebära vissa sakliga ändringar i förfarandet för dem som omfattas av det trettonde direktivet. Dessa senare ändringar i mervärdesskattelagen är emellertid närmast av följändringskaraktär och framförallt motiverade av att utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land enligt det trettonde direktivet (artikel 3.2) inte får behandlas förmånligare än de företagare som numera omfat-

tas av direktiv 2008/9/EG. Ytterligare mindre justeringar är föranledda av vad Skatteverket har möjlighet att kontrollera i praktiken eller behöver för en effektiv ärendehantering. Vidare har även de lagändringar som föreslås i reglerna om registrering i skattebetalningslagen (1997:483, SBL) något av följdändringskaraktär.

I sammanfattning och mer konkret bör förfarandereglererna i 19 kap. mervärdesskattelagen tredelas i stället för som i gällande rätt tudelas. I dag indelas de i återbetalning till utländska företagare och återbetalning i andra fall. Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster följer enligt 19 kap. 10 § ML reglerna för utländska företagare. Förslaget innebär att förfarandet delas in i återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land (elektroniskt förfarande), återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land (pappersbaserat förfarande) och återbetalning i andra situationer (skatte- och självdeklarationsförfarandet). Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster följer reglerna för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land, dvs. hanteras på samma vis som i dag.

7.2 Elektroniskt förfarande och sekretesskyddade uppgifter m.m.

Promemorians bedömning: Skatteverket bör tills vidare kunna använda e-post som elektroniskt medel för att utföra den kommunikation som direktiv 2008/9/EG föreskriver.

Skälen för promemorians bedömning: Ett av syftena med ändringarna i direktiv 2008/9/EG är att hanteringen av ansökningarna om återbetalning av mervärdesskatt ska snabbas upp. För att uppnå detta måste kommunikationen mellan myndigheterna och företagen ske på ett så effektivt sätt som möjligt. I direktivet föreskrivs därför att kommunikationen ska ske på elektronisk väg. Skatteverket ska därför kommunicera på elektronisk väg med den som ansöker om återbetalning av mervärdesskatt enligt direktiv 2008/9/EG. Verket ska i olika situationer bekräfta att en sådan ansökan kommit in till verket (artiklarna 15.2 och 19.1). Vidare får verket begära ytterligare uppgifter av bl.a. sökanden (artikel 20.1). Dessutom ska verket underrätta sökanden om ett beslut att inte vidarebefordra en ansökan (artikel 18.2) och beslut att bifalla eller avslå en ansökan (jfr artikel 19.2).

Hur den elektroniska kommunikationen ska gå till är en praktisk fråga som inte bör lagstiftas om. Såväl direktivets regler som förslagets motsvarande bestämmelser använder också enbart det teknikneutrala och för framtida innovationer öppna begreppet ”elektronisk väg” för att föreskriva kommunikationssättet.

Kommunikationen kommer dock i vissa fall att innehålla sekretesskyddade uppgifter. I förevarande lagstiftningsärende bör därför övervägas i vad mån de i dag tillgängliga medlen för sådan kommunikation är förenliga med kraven i sekretesslagen (1980:100, SekrL) och lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, skattedatabaslagen. Om så inte är fallet bör nödvändiga ändringar i dessa

regelverk företas för att möjliggöra den elektroniska kommunikation som direktiv 2008/9/EG föreskriver.

Generellt sett är e-post medlet för elektronisk kommunikation i dagens samhälle. Skatteverket har emellertid av säkerhetsskäl bedömt att e-post inte utan vidare får användas för meddelanden som innehåller sekretesskyddade uppgifter. För att uppnå erforderlig säkerhet använder verket kryptering och signering. Dessa åtgärder är, enligt verket, enkla att utföra verksinternt men mycket komplicerade att åstadkomma till externa mottagare. Verket utvecklar därför, inom den så kallade Min Sida, en funktion för säker extern kommunikation med hjälp av e-legitimation. En utländsk företagare kommer normalt inte i fråga för en svensk e-legitimation. För detta krävs nämligen t.ex. svenskt personnummer eller samordningsnummer. Konklusionen är därför att den elektroniska kommunikation som direktiv 2008/9/EG föreskriver i dag i praktiken endast kan ske via e-post. Frågan är då om de i föregående stycke uppräknade lagarna förhindrar detta.

När det gäller de olika typer av beslut som Skatteverket ska underrätta sökanden om kan konstateras att dessa inte innehåller sekretesskyddade uppgifter. De kan följaktligen skickas via e-post.

När det sedan gäller bekräftelserna om att en ansökan om återbetalning kommit in till verket och de uppgifter som kommuniceras när Skatteverket begär ytterligare uppgifter av sökanden krävs ytterligare analys.

I Sverige har Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG⁵² av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (dataskyddsdirektivet) generellt införts genom personuppgiftslagen (1998:204), PuL, som är subsidiär till andra lagar. På beskattningsområdet genomförs direktivet i svensk rätt i stället genom skattedatabaslagen. Enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 i skattedatabaslagen ska 31 § PuL tillämpas när det gäller frågan om säkerheten vid behandlingen av uppgifter. Av den sistnämnda paragrafen framgår att åtgärder ska vidtas för att åstadkomma en säkerhetsnivå som är lämplig med beaktande av de tekniska möjligheter som finns, vad det skulle kosta att genomföra åtgärderna, de särskilda risker som finns med behandlingen av personuppgifterna och hur pass känsliga de behandlade uppgifterna är. Utlämnande av personuppgifter på medium för automatiserad behandling, t.ex. e-post, får enligt 2 kap. 6 § skattedatabaslagen endast ske till enskilda om regeringen meddelat föreskrifter om det. Av 13 § första stycket förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (skattedatabasförordningen) framgår att uppgifter om den enskilde själv får lämnas ut till denne på medium för automatiserad behandling.

Följande bedömning görs i fråga om säkerhetsnivån. De andra tekniska möjligheter för elektronisk kommunikation på annat sätt än via vanlig e-post, eller att förse e-post med krypterings- och signeringsrutiner, bedöms i dag inte kunna användas om det system direktiv 2008/9/EG föreskriver ska fungera. Tekniken skulle dessutom vara komplicerad för användarna och sannolikt väcka irritation och avståndstagande hos dem.

⁵² EGT L 281, 23.11.1995, s. 31 (Celex 31995L0046).

Vidare skulle det leda till kostnader i bl.a. tid. Detta särskilt för andra användare än Skatteverket. Därtill är risken att någon obehörigen tar del av information på vägen liten, eftersom kommunikationen sker sporadiskt. Detsamma gäller vid mottagningen av meddelandet. Företagaren har själv angett den e-postadress som han önskar få meddelandena sända till. Det får därför antas att endast behöriga personer vid företaget har tillgång till e-postkontot. Skattedatabasförordningen föreskriver också att uppgifter om den enskilde själv får lämnas ut till denne (13 §). När det gäller de uppgifter som i detta sammanhang omfattas av absolut sekretess enligt 9 kap. 1 § SekrL, t.ex. att en ansökan om återbetalning inkommit till Skatteverket, bör nämnas att de inte är känsliga i PuL:s och det bakomliggande dataskyddsdirektivets mening. Vidare bör beaktas att uppgifterna inte rör enskildas personliga förhållanden, utan information om enskilda i deras näringsverksamhet.

Mot denna bakgrund bör Skatteverket tills vidare kunna använda e-post som elektroniskt medel för att utföra den kommunikation som direktiv 2008/9/EG föreskriver.

7.3 Avdrags- eller återbetalningsrätt för utländska företagare i vissa fall?

Promemorians bedömning: Enligt mervärdesskattelagens (1994:200, ML) systematik föreligger rätt till avdrag endast om ett förvärv kan hänföras till en verksamhet som medför skattskyldighet enligt lagen. För vissa icke skattskyldiga föreligger i stället en rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML. Denna systematik bör följas även i de fall då en utländsk företagare i egenskap av köpare är skattskyldig för omsättningen av en vara eller en tjänst. Artikel 171 a i mervärdesskattedirektivet bör således inte genomföras i svensk rätt.

Skälen för promemorians bedömning: Genom artikel 2.5 i direktiv 2008/8/EG införs en ny artikel 171 a i mervärdesskattedirektivet. Den sistnämnda artikeln ger en medlemsstat möjlighet att i stället för att återbetala mervärdesskatt till en utländsk företagare enligt direktiv 2008/9/EG och det trettonde direktivet, medge denne avdrag för skatten enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 171 a gäller enbart återbetalning av ingående skatt i de fall den utländske företagaren som köpare är betalningsskyldig (skattskyldig) för mervärdesskatten (omsättningen) enligt artiklarna 194–197 eller 199 i sistnämnda direktiv.

Ett exempel. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML blir ett utländskt byggföretag som köper en byggtjänst, som utförs på en fastighet i Sverige, skattskyldigt för mervärdesskatten som ska redovisas på omsättningen av byggtjänsten. Byggföretaget ska registreras till mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL och ska redovisa mervärdesskatten i sin skattedeklaration. Om förvärvet är hänförligt till en verksamhet som medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen har byggföretaget avdragsrätt för motsvarande belopp som ingående skatt. I annat fall kan det istället föreligga en rätt till återbetalning enligt 10 kap. samma lag.

Några skäl att frångå systematiken i mervärdesskattelagen avseende rätten till avdrag respektive återbetalning i de fall då en utländsk företagare som köpare är skattskyldig för mervärdesskatt finns inte i dagsläget. Artikel 171 a i mervärdesskattedirektivet bör således inte genomföras i svensk rätt.

7.4 Förhållandet mellan artiklarna 192 a samt 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet

Promemorians bedömning: En näringsidkare som likställs med en utländsk företagare enligt artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet har inte rätt till återbetalning av ingående skatt enligt artiklarna 170 och 171 i samma direktiv.

Skälen för promemorians bedömning: En särskild fråga uppkommer genom de nya regler om betalningsskyldighet som införs genom artikel 2.6 i direktiv 2008/8/EG. Därigenom lanseras artikel 192 a i mervärdesskattedirektivets avdelning XI kapitel 1 avsnitt 1. Enligt sin lydelse avser den senare artikeln ”detta avsnitt”, vilket innebär att den gäller tillämpningen av artiklarna 193–199 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 192 a innebär i korthet att mervärdesskatten ska betalas av köparen även om säljaren har ett fast etableringsställe i medlemsstaten där skatten ska betalas, under förutsättning att omsättningen sker utan medverkan av etableringsstället. Detta resultat uppnås genom att säljaren, enligt artikeln, i ett sådant fall ska anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten där omsättningen sker. Likheten i formuleringssätt i detta avseende i artikel 192 a samt i artiklarna 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet reser frågan om säljaren omfattas av direktivs regler för återbetalning av ingående skatt till utländska företagare. Den omständigheten att även artiklarna 170 och 171 refererar till artiklarna 194–197 och 199 i samma direktiv leder till samma fråga.

Att en sådan säljare inte kan anses omfattas av återbetalningsförfarandet framgår av olika skäl. Systematiskt sett avser artikel 192 a som redan framgått endast det direktivets avdelning XI kapitel 1 avsnitt 1, dvs. betalningsskyldigheten för mervärdesskatt. Reglerna för återbetalning till utländska företagare återfinns i en annan av direktivets avdelningar som gäller avdragsrätten för sådan skatt (artiklarna 170 och 171 i avdelning X kapitel 1). Vidare följer slutsatsen av att dessa två artiklar, och därigenom tillämpligheten av direktiv 2008/9/EG respektive det trettonde direktivet, förutsätter att företagaren inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten. Denna förutsättning är oförenlig med situationen som regleras i artikel 192 a, dvs. att företagaren faktiskt har ett fast etableringsställe i det land som skulle utgöra återbetalande medlemsstaten om återbetalningsdirektiven ansågs vara tillämpliga. Vidare gäller i fråga om den skenbara länken mellan 192 a samt 170 och 171, genom att de två senare refererar till artiklarna 194–197 och 199, att icke-etableringen i den återbetalande medlemsstaten är överordnad de omsättningar den som ansöker om återbetalning på detta sätt undantagsvis får ha i staten i fråga. Dessutom har återbetalningsreglerna en konstruktion med en återbetal-

ningsperiod, medan artikel 192 a reglerar enskilda transaktioner. Detta torde i realiteten göra att återbetalningsreglerna inte heller kan tillämpas på grund av det slags omsättningar en näringsidkare med fast etableringsställe normalt har under återbetalningsperioden i vad som skulle ha varit den återbetalande medlemsstaten.

Se även avsnitt 5.6.

7.5 Begreppet etablerad

Promemorians bedömning: Någon definition av begreppet ”etablerad” bör inte tas in i mervärdesskattelagen (1994:200).

Skälen för promemorians bedömning: Begreppet etablerad används i olika sammanhang i detta lagstiftningsärende. Exempelvis används det i uttrycket ”en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land” för att avgränsa tillämpningsområdet för det föreslagna elektroniska återbetalningsförfarandet. Därmed uppstår fråga om begreppets innebörd bör definieras närmare.

EG-rätten saknar en uttrycklig definition av begreppet. En negativ definition ges dock i artikel 3 a i direktiv 2008/9/EG. I den sistnämnda artikeln stadgas att för att omfattas av direktivet får sökanden under återbetalningsperioden inom den återbetalande medlemsstatens territorium varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts. I avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe får sökanden inte heller varit bosatt eller stadigvarande vistats där.

Detta slags anknytningar till en medlemsstat – säte, fast etableringsställe, bosättning eller stadigvarande vistelse – avgör beroende på den faktiska situationen om en etablering är förhanden. I normalfallet torde denna bedömning inte förorsaka några större svårigheter, t.ex. när det gäller att avgöra om ett fast etableringsställe omsatt en viss tjänst. När det gäller fast etableringsställe har EG-domstolen emellertid bedömt mer komplicerade situationer. Se exempelvis domstolens domar den 4 juli 1985 i mål 168/84, Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, REG 1985 s. den 17 juli 1997 i mål C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming te Amsterdam, REG 1997 s. I-4383, den 20 februari 1997 i mål C-260/95 och Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S, REG 1997 s. I-1005.

Avsaknaden av en EG-rättslig definition av begreppet ”etablerad” gör att någon definition inte heller bör tas in i mervärdesskattelagen. Att tolkningen av begreppet finner stöd i EG-rättslig lagstiftning och praxis talar också för denna slutsats.

7.6 Rätt till återbetalning för med utländska företagare likställda näringsidkare

Promemorians förslag: En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML) likställs med en ut-

ländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, eller 4 c ML.

Skälen för promemorians förslag: Som framgår av avsnitt 5.3.2 och 7.4 införs en ny artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikeln ska mervärdesskatten betalas av köparen även om säljaren har ett fast etableringsställe i medlemsstaten där skatten ska betalas, under förutsättning att omsättningen sker utan medverkan av etableringsstället. Detta uppnås genom att säljaren i ett sådant fall ska anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten där omsättningen sker. Denna reglering ger upphov till frågan hur säljaren ska kunna få tillbaka ingående skatt som han har erlagt i köparens stat i samband med transaktionen.

Säljaren är inte skattskyldig för den transaktion som den ingående skatten är hänförlig till. Någon återbetalningsgrund som omfattar den aktuella situationen finns inte i dag i mervärdesskattelagen, varför en sådan föreslås införas. Av avsnitt 7.4 följer att säljaren inte kan använda sig av återbetalningsförfarandet för utländska företagare i Sverige. I stället gäller i detta fall vad som föreskrivs i de föreslagna 19 kap. 34–36 §§ ML.

7.7 Förtydliganden av återbetalningsrätten i 10 kap. mervärdesskattelagen

Promemorians förslag: Rätten till återbetalning av ingående skatt gäller endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill enligt mervärdesskattelagen (1994:200), om verksamheten hade medfört skattskyldighet. För nystartade företag bedöms denna fråga i förhållande till om omsättning hade förekommit i verksamheten.

Skälen för promemorians förslag: I dag regleras inskränkningar i avdragsrätten för ingående skatt ofta i anslutning till rätten som sådan, se t.ex. 10 kap. 1 § tredje stycket ML och 10 kap. 4 a § tredje stycket ML. Återbetalningsrätten är en spegel av avdragsrätten och de är olika tekniker för att uppnå samma resultat. Detta bör ytterligare förtydligas i 10 kap. mervärdesskattelagen. I samband härmed framstår det av systematiska skäl lämpligt att koncentrera inskränkningarna i återbetalningsrätten i färre paragrafer mot slutet av samma kapitel.

7.8 Utländsk företagares rätt till återbetalning vid blandad verksamhet i etableringslandet

Promemorians förslag: Om en utländsk företagare som omfattas av det elektroniska förfarande som föreslås utför både transaktioner som medför och inte medför rätt till avdrag i EG-landet där denne är etablerad, ska rätten till återbetalning enbart gälla ingående skatt som hänför sig till transaktionerna som medför avdragsrätt i enlighet med

tillämpningen av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet i etableringslandet.

Skälen för promemorians förslag: I det åttonde direktivets artikel 5 stadgas att vid direktivets tillämpning ska rätten till återbetalning bedömas i enlighet med artikel 17 i det sjätte direktivet (numera artiklarna 167–171, 173 och 176–177 i mervärdesskattedirektivet) såsom denna tillämpas i återbetalningsmedlemsstaten. Genom artikel 6 andra stycket i direktiv 2008/9/EG införs delvis nya regler för i vilket land frågan om återbetalningsrättens omfattning ska avgöras om sökanden bedriver verksamhet som delvis medför skattskyldighet, delvis inte gör det (s.k. blandad verksamhet). Denna fråga ska enligt direktivet avgöras enligt reglerna för blandad verksamhet i det EG-land där sökanden är etablerad. En ny regel med detta innehåll bör införas i 10 kap. mervärdesskattelagen.

Sökanden ska ange de uppgifter Skatteverket behöver för att beräkna återbetalningsrättens omfattning vid blandad verksamhet i återbetalningsansökan (jfr avsnitt 7.10.3). Enligt artikel 8.2 f i direktiv 2008/9/EG ska ansökan innehålla uppgift om det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet beräknat i enlighet med artikel 5 och artikel 6 andra stycket i samma direktiv. Av den förstnämnda artikeln följer dessutom att beloppet ska uttryckas i svenska kronor. Av direktivets artikel 8.2 g följer vidare att den avdragsgilla andelen som beräknas enligt artikel 6 i förekommande fall ska uttryckas i procent.

7.9 Återbetalning och belopp som inte utgör mervärdesskatt i lagens mening

Promemorians förslag: En utländsk företagares rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen (1994:200) gäller inte felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Skälen för promemorians förslag: Varken mervärdesskattedirektivet eller det åttonde direktivet innehåller i dag några uttryckliga regler om återbetalning till utländska företagare och belopp som inte utgör mervärdesskatt i lagens mening. Detsamma gäller svensk rätt. Det sagda betyder emellertid inte att det finns någon möjlighet till återbetalning av sådana belopp. De gällande reglerna, såväl EG-rättsliga som svenska, hanterar endast mervärdesskatt i lagens mening. Detta följer av EG-domstolens praxis (se punkterna 17–28 i domstolens dom den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH mot Ministero delle Finanze, REG 2007 s. I-2425 [nedan Reemtsma Cigarettenfabriken]. Jfr även domstolens dom den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën, REG s. I-1989 s. 4227 – om detta och andra relevanta mål se prop. 2007/08:25, s. 87 f.). Återbetalningsrätten avser, förenklat uttryckt, mervärdesskatt som ska betalas för den utländske företagares förvärv till sin verksamhet från en skattskyldig säljare (jfr artikel 168 i mervärdesskattedirektivet). Av 8 kap. 2 § ML framgår att ingående skatt utgörs av beloppet av den mervärdesskatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsätt-

ningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Återbetalningsreglerna i 10 kap. ML gäller ingående skatt. Skattskyldighet uppkommer inte för ett felaktigt uttaget belopp och beloppet är därmed inte ingående skatt och det kan följaktligen inte heller återbetalas.

Regler som hanterar felaktigt uttagen mervärdesskatt införs genom artikel 4 i direktiv 2008/9/EG respektive artikel 2.4 i direktiv 2008/8/EG, vilken bl.a. ändrar den här aktuella punkten 3 i artikel 171 i mervärdesskattedirektivet. Numera anger alltså mervärdesskattereglerna uttryckligen att en utländsk företagare, med hjälp av dessa regler, endast har rätt till återbetalning av belopp som är mervärdesskatt i lagens mening. Detta utgör en kodifiering av vad som tidigare slagits fast av EG-domstolen (se punkterna 17–28 i Reemtsma Cigarettenfabriken).

Artikel 4 och artikel 2.4 i de nyssnämnda direktiven reglerar två fall av felaktigt uttagen mervärdesskatt. Rätten till återbetalning omfattar för det första inte mervärdesskatt som fakturerats felaktigt enligt den återbetalande medlemsstatens lagstiftning. För det andra omfattar rätten inte heller sådan skatt som fakturerats för sådan leverans av varor som ska eller får undantas från skatteplikt enligt artikel 138 eller 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattelagens terminologi innebär det att återbetalningsrätten inte omfattar omsättning av varor till andra EGländer som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 och 2, andra eller fjärde stycket mervärdesskattelagen eller en omsättning utomlands när en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EG enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 samma lag.

Det kan hävdas att det skulle vara tillräckligt att föreskriva att mervärdesskatt som fakturerats felaktigt inte ger upphov till någon återbetalningsrätt. Gemenskapslagstiftaren har emellertid valt även reglera fallen där mervärdesskatt felaktigt fakturerats för sådan leverans av varor som ska eller får undantas från skatteplikt enligt artikel 138 eller 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Följaktligen bör svensk rätt innehålla motsvarande reglering.

Den 1 januari 2008 infördes regler i mervärdesskattelagen avseende felaktigt uttagen skatt (se vidare prop. 2007/08:25, s. 84 ff.). Reglerna innebär att ett belopp som i en faktura eller dylikt har betecknats som mervärdesskatt utan att vara det i lagens mening, och som redovisats till staten, ska ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § samma lag utfärdats (13 kap. 28 § ML).

I förevarande sammanhang betyder mervärdesskattelagens regler om felaktigt uttagen mervärdesskatt att den utländske företagaren inte själv kan återfå den felaktigt uttagna mervärdesskatten av Skatteverket. Företagaren har i stället att begära detta belopp av den som sålt den aktuella varan eller tjänsten. Om säljaren inte frivilligt återbetalar beloppet får den utländske företagaren återkräva beloppet av denne enligt civilrättsliga regler i allmän domstol. Ett sådant förfarande uppfyller den gemenskapsrättsliga effektivitetsprincipen, dvs. det är inte omöjligt eller orimligt svårt för den utländske företagaren att återfå beloppet (jfr punkten 42 i Reemtsma Cigarettenfabriken).

7.10 Återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder

7.10.1 Tillämpningsområdet för det nya elektroniska förfarandet – huvudregeln

Promemorians förslag: För att få återbetalning av ingående skatt ska en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och som inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under återbetalningsperioden ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska lämnas via den elektroniska portal som inrättats härför av det EG-land som företagaren är etablerad i.

Skälen för promemorians förslag: Tillämpningsområdet för direktiv 2008/9/EG, och därmed det nya elektroniska förfarandet vid återbetalning av mervärdesskatt, definieras i direktivets artikel 3. Artikeln motsvarar materiellt sett artikel 1 i det åttonde direktivet. Enligt artikel 3 i det förstnämnda direktivet ska det tillämpas på beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten. Dessa personer preciseras i samma direktivs artikel 2 genom en hänvisning till artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet och tillägget att de ska vara etablerade inom en annan medlemsstats territorium. En icke-etablering föreligger om den beskattningsbara personen under återbetalningsperioden varken har haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts inom den återbetalande medlemsstatens territorium, eller i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, inte heller varit bosatt eller stadigvarande vistats där (artikel 3 punkten a i direktiv 2008/9/EG). En icke-etablering föreligger med andra ord om den beskattningsbara personen saknar någon form av anknytning till den återbetalande medlemsstaten under återbetalningsperioden. Vidare stagas i punkten b i samma artikel att den beskattningsbara personen inte får ha levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster som anses ha levererats eller tillhandahållits i den återbetalande medlemsstaten, med undantag för vissa där närmare angivna transaktioner (se vidare följande avsnitt). I sammanfattning förutsätter en tillämpning av direktivet *som huvudregel* dels att den som ansöker om återbetalning inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten men i ett annat EG-land, dels inte har omsatt några varor eller tjänster i det förstnämnda landet under återbetalningsperioden.

En första fråga vid genomförandet av det elektroniska förfarandet som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG är i vad mån svensk rätt redan i dag tydligt identifierar dem som ska använda sig av förfarandet. Det kan genast konstateras att så inte är fallet.

Den svenska regleringen har sin grund i lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Dessa återbetalningsregler togs sedermera in i mervärdesskattelagen (se prop. 1993/94:99, s. 221 f.) och de har EG-anpassats i olika omgångar (se prop. 1994/95:57, s. 138 ff., prop. 2001/02:28, s. 31 ff. samt prop. 2002/03:5, s. 80 ff.).

Definitionen av en utländsk företagare har också den EG-anpassats, se prop. 2001/02:28, s. 43 ff. En utländsk företagare är en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML). Definitionen överensstämmer således med den EG-rättsliga när det gäller kravet på icke-etablering i Sverige. Den innehåller däremot inte något uttryckligt krav på etablering i ett annat EG-land respektive avsaknad av etablering inom EG:s territorium. Det förhållandet att företagare som är etablerade inom EG respektive utanför EG regleras gemensamt i svensk rätt är i sig oproblematiskt när det gäller rätten till återbetalning. Återbetalningsrätten är nämligen i princip identisk i direktiv 2008/9/EG (artikel 5) och det trettonde direktivet (artikel 2). EG-rätten uppställer inte heller något krav på separata regelverk för de olika typerna av utländska företagare. En åtskillnad mellan dessa måste dock numera göras vad beträffar återbetalningsförfarandet, eftersom enbart vissa av de utländska företagarna ska använda sig av det elektroniska förfarandet.

Det saknas en materiell svensk motsvarighet till det EG-rättsliga kravet att den utländske företagaren inte får ha haft några omsättningar i den återbetalande medlemsstaten under återbetalningsperioden. Detta krav har ett komplement i den EG-rättsliga förfaranderegeln, att den som ansöker om återbetalning, ska intyga att han inte har företagit några andra än tillåtna omsättningar i återbetalningsmedlemsstaten (se artikel 8.1 e i direktiv 2008/9/EG och artikel 3 c i det åttonde direktivet). I prop. 1994/95:57, s. 145 sägs, angående denna förfaranderegeln, att detsamma gäller enligt svensk rätt. Där hänvisas till ett förarbetsuttalande med detta innehåll (prop. 1990/91:72, s. 12) samt till att ansökningsblanketten ska utformas på det sätt som anges i det åttonde direktivet. Den aktuella omsättningsregleringen bör införas i mervärdesskattelagen för att förhindra att utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land ska komma i fråga för det elektroniska förfarandet, trots att de har omsättningar i Sverige som inte omfattas av direktiv 2008/9/EG. Sådana företagare ska i stället registreras till mervärdesskatt och hanteras på samma vis som inhemska företagare. Avslutningsvis saknas rekvisitet ”återbetalningsperioden” i svensk rätt. Det bör införas för att ange den tidsperiod under vilken direktivets omsättningsregel ska vara uppfylld.

För att identifiera de utländska företagare som ska använda det elektroniska förfarande som föreslås i detta lagstiftningsärende behöver sammanfattningsvis två distinktioner göras. För det första måste utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land åtskiljas från utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. För det andra måste åtskillnad göras inom gruppen utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land mellan företagare som inte har någon omsättning i Sverige, eller en omsättning som omfattas av artikel 3 b i direktiv 2008/9/EG, och företagare som har omsättningar som gör att direktivet inte är tillämpligt. Dessutom, vilket inte nämnts tidigare, måste de svenska förfarandereglererna justeras på så vis att en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och som har en omsättning i Sverige som omfattas av artikel 3 b i direktivet inte tvingas ansöka om återbetalning i en skatte- eller självdeklaration enligt de gällande 19 kap. 1 § andra stycket och 12 § andra stycket ML. Vissa följdändringar bör därför göras

i 3 kap. 1 § SBL (se vidare avsnitt 7.18). Nya regler med denna inriktning föreslås införas i mervärdesskattelagen för utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och som inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under återbetalningsperioden. Dessa ska använda det föreslagna elektroniska förfarande när rätten till återbetalning grundas på 10 kap. 1 eller 12 § mervärdesskattelagen.

7.10.2 Elektroniskt förfarande trots omsättning i Sverige

Promemorians förslag: En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land ska ansöka om återbetalning av ingående skatt som sker med stöd av 10 kap. 1 § andra stycket och 11 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) hos Skatteverket under förutsättning att företagaren under återbetalningsperioden i Sverige endast har omsatt transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt i bl.a. exportliknande situationer eller varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för.

Ansökan ska lämnas via den elektroniska portal som inrättats härför av det EG-land som företagaren är etablerad i.

Skälen för promemorians förslag: I artikel 3 b i och ii i direktiv 2008/9/EG anges två undantagsfall när den i föregående avsnitt angivna huvudregeln inte är tillämplig. Det finns alltså två situationer när det elektroniska förfarandet ska tillämpas trots att den utländske företagaren, som är etablerad i ett annat EG-land, har företagit omsättningar i den återbetalande medlemsstaten. Dessa bestämmelser har sin motsvarighet i det åttonde direktivets artiklar 1 a och b. Det har nämnts ovan att den inledningsvis nämnda huvudregeln inte genomförts i svensk rätt.

Det första undantaget avser tillhandahållandet av transporttjänster och stödtjänster till dessa, vilka är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 eller 160 i mervärdesskattedirektivet. Det andra undantaget gäller leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till en person som är skyldig att betala mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199 i samma direktiv.

När det gäller undantaget för omsättning av transporttjänster och stödtjänster till dessa inställer sig frågan om hänvisningen från direktiv 2008/9/EG verkligen avser hela artiklarna i mervärdesskattedirektivet. Även om en sådan slutsats är den juridiskt omedelbara ger en närmare granskning av artiklarna vid handen att de inte i alla delar kan anses avse transport- och stödtjänsterna i fråga. En översättning från tillämpliga delar av mervärdesskattedirektivs artiklar till mervärdesskattelagens regler ger följande resultat.

Artikel 144 motsvaras av 3 kap. 32 § ML.

Artikel 146.1 e, dvs. den punkt i artikeln som är aktuell, motsvaras av 5 kap. 19 § 2a och 2b ML (i dag 5 kap. 11 § 2a och 2b ML). Enligt mervärdesskattelagen betraktas dock dessa tjänster som omsatta utomlands och följaktligen behöver de inte hänvisas till i detta sammanhang.

Artikel 148 är aktuell i form av punkterna c och f motsvaras av 3 kap. 21 § första stycket 4 punkten ML. Artikelns punkterna a och b, d och e samt g motsvaras av olika bestämmelser i 5 kap. 3 a och 19 §§ ML (i dag

5 kap. 9 och 11 §§ ML) och anses därmed omsatta utomlands. Följaktligen är de redan av det skälet inte intressanta här.

Artikel 149 motsvaras av 3 kap. 30 e § ML.

Artikel 151 kommer ifråga i form av 151.1 b, vilken delvis motsvaras av artikel 3 kap. 30 a § tredje stycket ML, samt 151.1 d och e vilka motsvaras av 3 kap. 31–31 a §§ ML. I övrigt är artikel 151 är inte aktuell i detta sammanhang, eftersom den är genomförd i form av en återbetalningsrätt, vilket medges enligt artikel 151.2. Av 151.1 andra stycket följer också att artikelns enligt svensk rätt mer begränsade tillämpningsområde är tillåtet enligt gemenskapsrätten.

Artikel 153 motsvaras av 5 kap. 19 § 4 ML (i dag 5 kap. 11 § 4 ML). Ovan framgår att de tjänster som den paragrafen reglerar anses omsatta utomlands. En hänvisning till det lagrummet är därför överflödigt.

Artiklarna 159 och 160 motsvaras av 9 c kap. ML. Mot bakgrund av systematiken i detta kapitel är en hänvisning till 1 § lämplig.

Undantaget som avser omsättningar där omvänd skattskyldighet gäller bör översättas enligt följande.

Artikel 194 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML.

Artikel 195 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 3 ML.

Artikel 196 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 2 ML.

Artikel 197 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 4 ML.

Artikel 199 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML.

I mervärdesskattelagen föreslås införas regler som föreskriver att en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land ska använda det föreslagna elektroniska förfarandet för återbetalning av skatt i de fall denne gjort omsättningar av ovan angivet slag i Sverige.

7.10.3 Sökandens uppgiftsskyldighet

Promemorians förslag: En ansökan om återbetalning ska innehålla

- nödvändiga identifikationsuppgifter,
- en beskrivning av sökandens affärsverksamhet för vilken varorna och tjänsterna förvärvats,
- uppgift om vilken återbetalningsperiod den avser,
- en förklaring från sökanden att denne under återbetalningsperioden endast har omsatt transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt i exportliknande situationer eller varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för,
- för varje faktura eller importdokument beskattningsunderlaget, mervärdesskattebeloppet, den ingående skatt för vilken rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 1–3, 11, 12 och 13–13 b §§ mervärdesskattelagen (1994:200) uttryckt i kronor och den avdragsgilla andel som beräknats vid blandad verksamhet.

I ansökan ska de förvärvade varornas och tjänsternas art för varje faktura eller importdokument beskrivas med koder.

Regeringen eller den myndighet regeringen föreskriver meddelar föreskrifter om de identifikationsuppgifter och koder som används i ansökan. Detsamma gäller vilka språk som får användas av sökanden i en återbetalningsansökan eller när denne lämnar uppgifter m.m. efter Skatteverkets begäran.

Skälen för promemorians förslag: I det åttonde direktivet framgår de uppgifter sökanden ska lämna inte direkt av direktivet, utan av en bilaga till detta. Artikel 3 a i direktivet hänvisar nämligen till bilaga A som i detalj anger vilka uppgifter sökanden är skyldig att lämna. Mervärdesskattelagen använder en liknande teknik genom att ange att ansökan ska göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer (19 kap. 3 § ML). Till skillnad härifrån framgår det direkt av direktiv 2008/9/EG vilka uppgifter en ansökan om återbetalning ska innehålla och vilka koder som ska användas för att beskriva de förvärvade varornas och tjänsternas art (artiklarna 8 och 9).

Vid införandet av de sistnämnda förhållandevis omfattande och detaljerade bestämmelserna i svensk rätt är en första fråga i vilken utsträckning de kan delegeras för att lagtexten inte ska tyngas i onödan.

Föreskrifter om skatt till staten ska ges lagform (8 kap. 3 § regeringsformen, RF). Detta gäller även föreskrifter om återbetalning av skatt, eftersom de ytterst reglerar frågan om skatten blir betungande för den enskilde eller inte. Delegationsmöjligheterna till regeringen är begränsade på skatteområdet (8 kap. 8 och 9 §§ RF) och inte aktuella i förevarande sammanhang. Frågan blir i stället i vilken utsträckning vad som anges i artiklarna 8 och 9.1 kan hanteras genom verkställighetsföreskrifter.

I förarbetena till de gällande förfarandereglerna bedöms vissa frågor av aktuellt slag kunna hanteras genom verkställighetsföreskrifter (se prop. 1994/95:57, s. 144 ff.). Tillämpningsföreskrifter anges komma i fråga för bl.a. regler om ingivande av faktura i original, återsändande av fakturor och importdokument och intyg om att verksamheten inte bedrivits i Sverige respektive skattepliktig verksamhet i hemlandet.

Flertalet av de uppgifter som ska anges i en ansökan om återbetalning enligt artikel 8 i direktiv 2008/9/EG och samtliga uppgifter som ska anges enligt direktivets artikel 9.1 utgör olika slags identifikationsuppgifter. I dessa fall får det anses tillräckligt att mervärdesskattelagen anger att det föreligger en uppgiftsskyldighet avseende sådana uppgifter, medan de närmare detaljerna stagas i verkställighetsföreskrifter. Även om det inte är någon självklarhet på vilken normnivå uppgiftsskyldigheten i övrigt bör regleras, bedöms svenska motsvarigheter till bestämmelserna i artiklarna 8.1 c–e samt 8.2 e–h lämpligen böra införas i lag.

Av mervärdesskattelagen föreslås således framgå att en ansökan om återbetalning ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, en beskrivning av sökandens affärsverksamhet för vilken varorna och tjänsterna förvärvats och uppgift om vilken återbetalningsperiod den avser. Vidare ska ansökan inbegripa en förklaring från sökanden att denne under återbetalningsperioden endast har omsatt vissa transporttjänster eller stödtjänster som är undantagna från skatteplikt eller varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för. Den ska även för varje faktura eller importdokument ange beskattningsunderlaget, mervärdesskattebeloppet och den ingående skatt för vilken rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 1–3, 11, 12 och 13–13 b §§ ML uttryckt i kronor. För varje faktura eller importdokument ska dessutom som ett procenttal ange den avdragsgilla andel som beräknats enligt artikel 173 i mervärdesskatte-direktivet, om sökanden utför transaktioner som medför respektive inte

medför rätt till avdrag av ingående skatt. Slutligen ska de förvärvade varornas och tjänsternas art för varje faktura eller importdokument beskrivas med koder i ansökan .

Något uttryckligt bemyndigande är inte nödvändigt för att regeringen ska kunna meddela verkställighetsföreskrifter. Regeringens behörighet har direkt stöd i 8 kap. 13 § RF. I detta fall bedöms dock en informationsregel som en upplyser om förekomsten av tillämpningsföreskrifter vara lämplig. En sådan upplysning får anses särskilt värdefull när det som här handlar om genomförandet av ett EG-direktiv på olika normnivåer. Således föreslås att det i mervärdesskattelagen tas in en erinran om att regeringen eller den myndighet regeringen föreskriver meddelar föreskrifter om de identifikationsuppgifter och koder som ska användas i en ansökan om återbetalning. Detsamma föreslås när det gäller vilka språk som får användas av sökanden i en återbetalningsansökan eller när denne lämnar uppgifter m.m. efter Skatteverkets begäran. Att medlemsstaterna förfogar över vilket språk sökanden ska använda framgår av artikel 12 i direktiv 2008/9/EG.

7.10.4 Ytterligare uppgifter som ska lämnas med en ansökan om återbetalning

Promemorians förslag: Sökanden ska lämna elektroniskt kodade uppgifter avseende var och en av de koder som regeringen föreskriver. Detta gäller i den utsträckning sådana uppgifter behövs på grund av begränsningar av avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 § mervärdesskattelagen (1994:200) eller vad som föreskrivs i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.

Sökanden ska lämna en redogörelse för sin affärsverksamhet med hjälp av de harmoniserade koder som fastställts i enlighet med artikel 34a.3 andra stycket i rådets förordning (EG) nr 1798/2003.

Promemorians bedömning: Sökanden bör inte på elektronisk väg lämna en kopia av en faktura eller ett importdokument tillsammans med ansökan.

Skälen för promemorians förslag och bedömning: En medlemsstat får föreskriva att sökanden ska lämna vissa ytterligare uppgifter tillsammans med en ansökan om återbetalning (artiklarna 9.2, 10 och 11 i direktiv 2008/9/EG). Dessa regler har ingen explicit motsvarighet i det åttonde direktivet och följaktligen inte heller i mervärdesskattelagen. Däremot framgår sådana krav i dag av ansökningsblanketten för återbetalning av mervärdesskatt (jfr 19 kap. 3 § ML).

Artikel 9.2 knyter uppgiftslämnandet till information som behövs på grund av de begränsningar i avdragsrätten som den återbetalande medlemsstaten gjort med stöd mervärdesskattedirektivet. Artikel 9.2 innefattar även information som behövs för tillämpningen av ett relevant undantag som beviljats den återbetalande medlemsstaten enligt artiklarna 395 eller 396 i samma direktiv.

Artikel 11 i direktiv 2008/9/EG anger att den återbetalande medlemsstaten får kräva att sökanden lämnar en redogörelse för sin affärsverksamhet med hjälp av de harmoniserade koder som fastställts i enlighet med artikel 34a.3 andra stycket i rådets förordning (EG) nr 1798/2003.

För att ge Skatteverkets kontrollverksamhet goda förutsättningar bör motsvarigheter till artiklarna 9.2 och 11 i direktiv 2008/9/EG införas i mervärdesskattelagen. Direktivets artikel 10, som föreskriver att sökanden ska lämna en elektronisk kopia av en faktura eller ett importdokument ihop med återbetalningsansökan om det beskattningsbara beloppet överstiger vissa minimibelopp, bör däremot inte genomföras i svensk rätt. Detta eftersom en avvägning mellan de kontrollfördelar och den ökade administrativa börda artikeln medför, åtminstone i nuläget resulterar i en övervikt för det senare. Härvid har också beaktats av Skatteverket, när så bedöms nödvändigt i det enskilda fallet, kommer att ha möjlighet att begära en faktura eller ett importdokument i original med hjälp av den svenska motsvarigheten till artikel 20 i direktiv 2008/9/EG (se vidare avsnitt 7.10.10).

De begränsningar i avdragsrätten som är ifråga för svenskt vidkommande är 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 § mervärdesskattelagen. En bestämmelse som ålägger sökanden att lämna elektroniskt kodade uppgifter i den utsträckning sådana behövs för tillämpningen av de uppräknade lagrummen bör följaktligen tas in i mervärdesskattelagen. Detsamma gäller det undantag⁵³ som Sverige beviljats med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet (numera artikel 395 i mervärdesskattedirektivet) och som regleras i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund. I mervärdesskattelagen bör också införas en regel som föreskriver att sökanden ska lämna en redogörelse för sin affärsverksamhet med koderna som fastställts i enlighet med artikel 34a.3 andra stycket i rådets förordning (EG) nr 1798/2003.

7.10.5 De transaktioner en ansökan om återbetalning ska avse

Promemorians förslag: En ansökan om återbetalning ska avse köp av varor eller tjänster som fakturerats eller för vilka redovisningsskyldigheten inträtt under återbetalningsperioden, eller import av varor under återbetalningsperioden.

Ansökan får även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av en tidigare ansökan och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga.

Skälen för promemorians förslag: I dag finns inte någon regel i återbetalningsregelverken, vare sig i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen som mer i detalj anger vilka transaktioner en ansökan om återbetalning ska eller får avse. Sådan reglering införs i mervärdesskatte-

⁵³ Rådets beslut av den 30 januari 2007 om förlängning av tillämpning av beslut 2000/91/EG om tillstånd för Konungariket Danmark och Konungariket Sverige att genomföra en särskild åtgärd som avviker från artikel 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering, EUT L 57, 24.2.2007, s. 10 (Celex 32007D0132).

direktivet genom artikel 14 i direktiv 2008/9/EG. De innebär att en ansökan om återbetalning ska avse

1. köp av varor eller tjänster som fakturerats under återbetalningsperioden under förutsättning att redovisningsskyldigheten för skatten inträtt före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller för vilka redovisningsskyldigheten inträtt under återbetalningsperioden under förutsättning att köpen har fakturerats innan redovisningsskyldigheten inträtt, eller

2. import av varor under återbetalningsperioden.

Utöver dessa transaktioner får återbetalningsansökan även avse fakturer eller importdokument som inte omfattas av en tidigare ansökan och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga.

Bestämmelser motsvarande de i artikeln föreslås införas i mervärdesskattelagen.

7.10.6 Återbetalningsperioden

Promemorians förslag: En ansökan om återbetalning ska avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

Skälen för promemorians förslag: När det gäller återbetalningsperiodens längd innebär direktiv 2008/9/EG (artikel 16) inte någon saklig skillnad jämfört med motsvarande regler i det åttonde direktivet (artikel 7). Den gällande regleringen i 19 kap. 2 § ML, som grundas på det åttonde direktivet, behöver följaktligen inte ändras i materiellt avseende. Genom förslaget föreslås emellertid utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land respektive inte är etablerade i något EG-land regleras var för sig i 19 kapitlet mervärdesskattelagen. Dessa strukturella förändringar föranleder att nya bestämmelser motsvarande den gällande 19 kap. 2 § ML föreslås införas i mervärdesskattelagen för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land.

7.10.7 Minimibeloppet för en återbetalningsansökan

Promemorians förslag: Om en återbetalningsansökan avser en period som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor. I annat fall ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

Skälen för promemorians förslag: I närmast föregående avsnitt anges att förslaget medför vissa strukturella förändringar i 19 kap. mervärdesskattelagen. För utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land införs därför nya, om än materiellt oförändrade, regler gällande återbetalningsperioden. Av samma skäl föreslås förfaranderegler om minimibelopp för en återbetalningsansökan införas i lagen för dessa företagare. Den rättsliga grunden för sådana belopp är artikel 17 i direktiv 2008/9/EG. I dag gäller att minimibeloppet ska motsvara 200 ECU i

nationell valuta om ansökan avser kortare tid än ett kalenderår men inte kortare tid än tre månader. (artikel 7.1 andra stycket i det åttonde direktivet; jfr prop. 1994/95:57, s. 140 f.). I artikeln anges vidare att minimibeloppet på samma vis ska motsvara 25 ECU om ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden av ett kalenderår. Direktiv 2008/9/EG anger emellertid nya minimibelopp vars nationella motsvarigheter bör införas i mervärdesskattelagen (artikel 17). Dessa belopp bör vara 4 000 respektive 500 kronor, vilka med aktuell omräkningskurs nära korresponderar med direktivets 400 respektive 50 euro. Se även 7.11.5

7.10.8 Senaste ansökningstidpunkt

Promemorians förslag: En ansökan om återbetalning ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EG-land där den utländske företagaren är etablerad.

En ansökan ska anses ha kommit in till myndigheten endast om sökanden har lämnat samtliga föreskrivna uppgifter.

Skälen för promemorians förslag: Enligt det åttonde direktivet ska en ansökan om återbetalning lämnas till den behöriga myndigheten inom sex månader efter utgången av det kalenderår då skatt togs ut (artikel 7.1 första stycket). Detta motsvaras av 19 kap. 4 § ML som stadgar att en ansökan ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. Direktiv 2008/9/EG förlänger ansökningsfristen med tre månader jämfört med gällande regler (artikel 15.1). En ansökan om återbetalning ska med andra ord ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EG-land som den utländska företagaren är etablerad i senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. I sammanhanget bör också noteras att det är Skatteverket, inte myndigheten som mottar ansökan i etableringsmedlemsstaten, som avgör om en ansökan inkommit i rätt tid (jfr artikel 18 i direktivet).

Artikel 15.1 använder inte begreppet ”behörig myndighet” utan talar om att återbetalningsansökan ska lämnas in till ”etableringsmedlemsstaten”. För att någon diskussion inte ska uppkomma om en ansökan kan anses inkommen i rätt tid om den lämnats till en annan del av staten än den behöriga, bör ”behörig myndighet” användas i lagtexten. I praktiken uppkommer inte heller någon svårighet att avgöra vilken eller vilka myndigheter detta är, eftersom den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten kommer att ha en sådan elektronisk portal som ansökan ska ske via. Användningen av en elektronisk portal torde vidare förhindra att en ansökan om återbetalning kan komma in till fel myndighet.

En ytterligare nyhet är att en ansökan enligt artikel 15.1 inte ska anses ingiven till den behöriga myndigheten om den är ofullständig. En sådan hantering utgör ett avsteg från svensk rättstradition. Av 4 § förvaltningslagen (1986:223, FL) följer att sökanden ska beredas möjlighet att komplettera en ansökan och därigenom kunna förhindra att den avvisas. I aktuellt fall har emellertid någon ansökan om återbetalning inte getts in till Skatteverket om den är ofullständig. Vad som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG i denna fråga föreslås införas i mervärdesskattelagen genom

en motsvarande bestämmelse. I lagtexten bör dock av systematiska skäl ”kommit in” användas i stället för ”getts in”. Detta medför inte någon materiell skillnad.

7.10.9 Skatteverkets underrättelseskyldighet

Promemorians förslag: Skatteverket ska på elektronisk väg och utan dröjsmål underrätta sökanden om vilket datum en ansökan kom in till verket.

Skälen för promemorians förslag: I dag finns inte, varken enligt det åttonde direktivet eller på inhemsk grund, någon skyldighet för Skatteverket att utan uppmaning från sökanden underrätta denne om vilket datum en ansökan om återbetalning kom in till verket. Genom artikel 19.1 i direktiv 2008/9/EG införs dock en sådan skyldighet för den återbetalande medlemsstaten. Vidare ska underrättelsen enligt direktivet ske utan dröjsmål och på elektronisk väg. Underrättelseskyldigheten kan inte tolkas som omfattande ofullständiga ansökningar, eftersom de enligt EG-rätten inte ska anses ingivna. I sammanhanget kan noteras att det enligt direktivets artikel 15.2 föreskrivs ytterligare en liknande underrättelseskyldighet. De två bör inte förväxlas. I det senare fallet åvilar skyldigheten medlemsstaten i egenskap av landet där sökanden är etablerad och inte som återbetalande medlemsstat. Med andra ord kommer Skatteverket att ha en underrättelseskyldighet även när det gäller återbetalningsansökningar från näringsidkare som är etablerade i Sverige, men inte i det återbetalande EG-landet (se vidare avsnitt 7.11.3).

En bestämmelse av ovan angivet slag föreslås tas in i mervärdesskatte-lagen.

7.10.10 Skatteverkets rätt att begära uppgifter

Promemorians förslag: Om Skatteverket anser att det inte har alla relevanta uppgifter som behövs för att fatta beslut i fråga om hela eller en del av en ansökan om återbetalning, får verket inom fyra månader på elektronisk väg begära ytterligare uppgifter från sökanden, den behöriga myndigheten i EG-landet där den utländske företagaren är etablerad eller någon annan.

Om ytterligare uppgifter begärs från någon annan än sökanden eller den behöriga myndigheten, får begäran göras på elektronisk väg endast om mottagaren har tillgång till sådana medel.

Skatteverket får begära kompletterande ytterligare uppgifter.

Skatteverket får på samma villkor som gäller för en begäran om ytterligare uppgifter begära originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om verket hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran.

Uppgifter som Skatteverket har begärt ska komma in till verket senast en månad från den dag mottagaren fick begäran.

Skälen för promemorians förslag: Genom direktiv 2008/9/EG införs gemenskapsrättslig reglering avseende den återbetalande medlemsstatens rätt att begära ytterligare information från den som ansöker om återbetalning av ingående mervärdesskatt (artikel 20.1). Det införs även regler om när staten i fråga ska få tillgång till dessa uppgifter (artikel 20.2 i samma direktiv). Vare sig i det åttonde direktivet eller mervärdesskattelagen finns regler av dessa slag. En förutsättning för rätten att begära ytterligare information är att den beslutsfattande myndigheten inte anser sig ha all relevant information som behövs för att fatta beslut i fråga om hela eller en del av en ansökan om återbetalning.

Rätten att begära ytterligare uppgifter existerar till den senaste tidpunkt den behöriga myndigheten är skyldig att fatta beslut i fråga om en ansökan om återbetalning. Denna senaste tidpunkt framgår av artikel 19.2. Annorlunda uttryckt får ytterligare uppgifter begäras inom fyra månader från det att ansökan inkom till myndigheten i fråga.

Ytterligare information får begäras av sökanden, den behöriga myndigheten i en medlemsstat eller någon annan. Begäran avses ske på elektronisk väg. Om informationen begäras av någon annan än sökanden eller den behöriga myndigheten, får begäran dock endast ske på elektronisk väg om mottagaren har tillgång till sådana medel.

Den återbetalande medlemsstaten har också en uttrycklig rätt att begära ytterligare information upprepade gånger (artikel 20.1 andra stycket). I direktivet betecknas detta en begäran om kompletterande ytterligare information.

Vidare får den återbetalande medlemsstaten på samma villkor som gäller för en begäran om ytterligare uppgifter begära originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om den aktuella staten hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran. (artikel 20.1 tredje stycket).

Den återbetalande medlemsstaten ska ges tillgång till den begärda informationen inom en månad från det att begäran mottogs (artikel 20.2).

Motsvarigheter till ovan beskrivna bestämmelser föreslås införas i mervärdesskattelagen. I artikel 20.1 tredje stycket sista meningen finns dock en bestämmelse som hänvisar till vissa tröskelbelopp som anges i direktivets artikel 10. Som framgår i avsnitt 7.10.4 bedöms artikel 10 inte behöva införas i svensk rätt. Detsamma gäller den nu aktuella bestämmelsen.

7.10.11 Senaste tidpunkt för skatteverkets beslut – huvudregeln

Promemorians förslag: Skatteverket ska meddela sökanden sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning senast fyra månader från det att den inkom till verket.

Skälen för promemorians förslag: Enligt det åttonde direktivet ska ett beslut i anledning av en ansökan om återbetalning meddelas inom sex månader från den dag då ansökan, åtföljd av alla i direktivet föreskrivna handlingar, lämnats till den behöriga myndigheten (artikel 7.4 första stycket). Denna beslutsfrist ansågs böra införas i svensk rätt genom verkställighetsföreskrifter (prop. 1994/95:57, s. 146). I sammanhanget kan

nämnas att Skatteverket har uppskattat genomsnittstiden för sin handläggning av återbetalningsansökningar från utländska företagare till mellan två och tre månader.

Den motsvarande bestämmelsen i direktiv 2008/9/EG (artikel 19.2) har en något annan avfattning. En första skillnad är att det nya direktivet förkortar tidsfristen för ärendets handläggning och beslutsfattandet från sex månader till fyra från det att en fullständig ansökan inkom till den behöriga myndigheten. En ofullständig ansökan betraktas inte som ingiven enligt artikel 15.1 i samma direktiv. En andra skillnad är att enligt det direktivet ska sökanden meddelas beslutet inom tidsfristen medan det åttonde direktivet endast föreskriver att beslutet ska meddelas inom denna frist. Något krav på att beslutet ska tillställas sökanden inom fristen föreligger inte. Genom att kombinera ”meddela” med ”sökanden” får artikel 19.2 i direktiv 2008/9/EG anses innebära att beslutet inte bara ska fattas och ges till kända inom fyramånadersfristen utan även tillställas sökanden. En sådan tolkning förefaller naturlig med tanke på att det elektroniska förfarandet gör att beslutet enkelt och snabbt kan skickas till sökanden, vilket inte är fallet vid en pappersbaserad hantering. Detta betyder däremot inte att den behöriga myndigheten måste förvissa sig om att sökanden verkligen har tagit del av meddelandet, jfr delgivning. En bestämmelse med denna inriktning bör införas i mervärdesskattelagen.

Vidare talar artikel 19.2 i direktivet om ”beslut att bifalla eller avslå ansökan”. Om innebörden av denna lokution ska genomföras i mervärdesskattelagen framstår uttrycks sättet ”beslut avseende en ansökan om återbetalning” vara att föredra både språkligt och materiellt. I sistnämnda hänseende innebär det att även avvisningsbeslut kommer att omfattas av regeln.

Slutligen kan noteras att direktiv 2008/9/EG delvis dubbelreglerar den återbetalande medlemsstatens skyldighet att tillställa sökanden ett beslut. Förutom den nyss nämnda artikel 19.2, som avser både bifalls- och avslagsbeslut, innehåller artikel 23.1 en sådan skyldighet (se avsnitt 7.8.13 nedan). Den sistnämnda artikeln avser dock enbart avslagsbeslut och skyldigheten avser såväl beslutet som skälen för detta. Med tanke på att artikel 19.1 redan reglerar översändandet av bl.a. avslagsbeslut får det väsentliga i artikel 23.1 anses vara kravet på beslutsmotivering vid avslag.

7.10.12 Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut när verket har begärt ytterligare uppgifter

Promemorians förslag: Om Skatteverket begär ytterligare uppgifter ska beslutet avseende en ansökan om återbetalning meddelas sökanden senast två månader från det att uppgifterna kom in till verket. Om begäran inte har besvarats ska beslutet meddelas denne senast tre månader från den dag som mottagaren fick begäran.

Skatteverket ska dock alltid ha sex månader på sig, räknat från den dag ansökan inkom till verket, att avgöra ärendet.

Om Skatteverket har begärt kompletterande ytterligare uppgifter ska ett slutligt beslut avseende återbetalningsansökan meddelas sökanden inom åtta månader från det att den kom in till verket.

Skälen för promemorians förslag: Varken det åttonde direktivet eller mervärdesskattelagen reglerar när ett beslut avseende en återbetalningsansökan senast ska fattas i det fall den behöriga myndigheten begärt in ytterligare uppgifter i ärendet. Genom direktiv 2008/9/EG införs sådan reglering (artikel 21). Om den återbetalande medlemsstaten, dvs. en behörig myndighet, begär ytterligare uppgifter ska beslutet avseende hela eller en del av en ansökan om återbetalning meddelas sökanden senast två månader från det att uppgifterna kom in. Om begäran inte har besvarats ska beslutet meddelas denne senast inom två månader efter det att den tidsfrist som anges i artikel 20.2 i samma direktiv löpt ut, dvs. senast tre månader från den dag som mottagaren fick begäran. För att säkerställa att den behöriga myndigheten ska ha en rimlig tidsrymd att handlägga ärendet avseende återbetalningsansökan föreskriver artikel 21 att sex månader alltid ska vara tillgängliga för detta. Om en sådan föreskrift inte fanns skulle ett snabbt svar på en begäran om ytterligare uppgifter i vissa fall kunna inskränka handläggningsfristen på ett olämpligt vis. Den sistnämnda artikeln reglerar även handläggningsfristen för det fall myndigheten har begärt ytterligare uppgifter upprepade gånger. I ett sådant fall ska sökanden meddelas beslutet i fråga om hela eller en del av återbetalningsansökan inom åtta månader från det att ansökan mottogs av den myndigheten i fråga.

Det kan noteras att direktivet använder olika tekniker för att avgöra den senaste beslutstidpunkten när ytterligare uppgifter begärts. Om sådana uppgifter begärts en gång och under förutsättning att begäran har besvarats, beror tidpunkten på när uppgifterna inkom till myndigheten i fråga. Om begäran i ett sådant fall inte har besvarats räknas tiden från när mottagaren fick begäran. Om ytterligare uppgifter har begärts upprepade gånger räknas tiden från när ansökan om återbetalning kom in till myndigheten.

Regler av ovan angivet slag föreslås införas i mervärdesskattelagen. Det förefaller dock överflödigt att i den svenska lagtexten tala om ”hela eller en del” av återbetalningsansökan. Den tidpunkt som behöver regleras är när ett ärende avseende en ansökan om återbetalning senast måste vara avgjort i sin helhet, dvs. den del av ärendet som återstår om det delvis avgjorts tidigare eller hela ärendet om så inte skett.

7.10.13 Motivering av och underrättelse om avslagsbeslut

Promemorians bedömning: Någon skyldighet för Skatteverket att underrätta sökanden om att en ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt helt eller delvis avslagits och skälen för detta behöver inte införas i svensk rätt med anledning av direktiv 2008/9/EG. En sådan skyldighet föreskrivs redan i 20 och 21 §§ förvaltningslagen (1986:223).

Skälen för promemorians bedömning: Det åttonde direktivet föreskriver en skyldighet att ange skälen för att avslå en ansökan om återbetalning (artikel 4.4 andra stycket). Genom direktiv 2008/9/EG kompletteras denna skyldighet med skyldigheten att underrätta sökanden om att en

sådan ansökan avslagits helt eller delvis (artikel 23.1). I dessa delar ger EG-rätten inte anledning till någon svensk lagstiftningsåtgärd. Enligt svensk rätt är förvaltningsmyndigheter redan i dag skyldiga att motivera ett avslagsbeslut och underrätta sökanden om detta (20 och 21 §§ FL). Som redan framgått av avsnitt 7.8.11 föreligger dessutom enligt artikel 19.2 i direktiv 2008/9/EG en skyldighet för den återbetalande medlemsstaten att underrätta sökanden om såväl avslags- som bifallsbeslut.

7.10.14 Korrigering av återbetalat belopp

Promemorians förslag: Om den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten justeras enligt artikel 175 i mervärdesskattedirektivet ska sökanden korrigera det belopp som sökts eller som redan har återbetalats.

Korrigeringen ska göras under kalenderåret efter den ifrågavarande återbetalningsperioden i en ansökan om återbetalning. Om sökanden inte lämnar någon sådan ansökan under det kalenderåret ska korrigeringen ske genom inlämnande av en särskild anmälan via den elektroniska portal som inrättats av det EG-land som den utländske företagaren är etablerad i.

Skälen för promemorians förslag: En beskattningsbar person kan använda varor och tjänster för transaktioner som medför rätt till avdrag respektive inte gör det. För denna situation finns regler om så kallat proportionellt avdrag i mervärdesskattedirektivet (i Sverige reglerat genom 8 kap. 13 och 14 §§ ML; en stat får enligt gemenskapsrätten behålla de regler som gällde den dag den anslöt sig till gemenskapen). Proportionellt avdrag innebär att bara den del av mervärdesskatten som kan hänföras till de transaktionerna som medför avdragsrätt ska vara avdragsgill (artikel 173). Den avdragsgilla andelen bestäms i enlighet med vad som föreskrivs i artiklarna 174 och 175. I den sistnämnda av dessa två artiklar anges att den avdragsgilla andelen ska bestämmas för varje år i form av ett procenttal. Där stadgas också att en sådan andel ska gälla preliminärt för ett år och baseras på föregående års transaktioner. Avdrag som görs på grundval av en sådan preliminär andel ska justeras när den slutliga andelen för året bestäms under det påföljande året.

En nyhet som införs genom direktiv 2008/9/EG (artikel 13) jämfört med vad som gäller enligt det åttonde direktivet är en uttrycklig regel om korrigering i återbetalningssammanhang efter en justering av den avdragsgilla andelen. Följaktligen finns inte heller några regler av detta slag i mervärdesskattelagen i dag. Enligt den sistnämnda artikeln ska sökanden korrigera det belopp som sökts eller som redan har återbetalats, om den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten justeras enligt artikel 175 i mervärdesskattedirektivet.

Korrigeringen ska göras under kalenderåret efter den ifrågavarande återbetalningsperioden. Detta ska som huvudregel ske i en ansökan om återbetalning. Om sökanden inte lämnar någon sådan ansökan under det kalenderåret ska korrigeringen i stället ske genom inlämnande av en särskild anmälan via den elektroniska portal som inrättats av det EG-land den utländske företagaren är etablerad i.

Regler motsvarande artikel 13 i direktiv 2008/9/EG föreslås införas i mervärdesskattelagen.

7.10.15 Skatteverkets beslut efter sökandens korrigeringar av återbetalade belopp

Promemorians förslag: Om ett återbetalat belopp har korrigerats ska Skatteverket besluta att öka eller minska det belopp som ska återbetalas enligt en ansökan om återbetalning. Om sökanden inte lämnar en sådan ansökan ska verket besluta att återbetala det belopp som sökanden har att fordra eller att denne ska betala tillbaka vad han fått för mycket.

Ett beslut om återkrav får verkställas även om det inte vunnit laga kraft.

Skälen för promemorians förslag: I närmast föregående avsnitt sägs i att det i dag saknas regler om att sökanden ska korrigera det belopp som sökts eller som redan har återbetalats, om den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten justeras enligt artikel 175 i mervärdesskattedirektivet. Direktiv 2008/9/EG inför inte bara sådana regler utan även regler som styr vilka åtgärder den återbetalande medlemsstaten ska vidta om en korrigerig av det återbetalade beloppet har utförts (artikel 25). Om sökanden enligt artikel 13 i samma direktiv ska göra korrigeringen i en ansökan om återbetalning justeras det belopp som ska återbetalas i enlighet med beloppet korrigerig avser. Om sökanden inte lämnar någon sådan ansökan ska korrigeringen enligt den sistnämnda artikeln ske i en särskild anmälan i stället. Beroende på resultat av korrigeringen ska sökanden återfå eller betala tillbaka ett visst belopp.

Regler av nu beskrivet slag föreslås tas in i mervärdesskattelagen. För att återkravsförfarande ska vara effektivt föreslås dessutom att ett beslut om återkrav får verkställas även om det inte vunnit laga kraft.

7.10.16 Återkrav och avräkning m.m.

Promemorians förslag: Om en återbetalning har erhållits på ett be-
drägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att återkräva vad sökanden har fått för mycket.

Ett belopp som den sökande ska betala tillbaka får räknas av mot ingående skatt som denne har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut om återkrav eller avräkning får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalades ut.

Skälen för promemorians förslag: Det åttonde direktivet föreskriver att den behöriga myndigheten i en medlemsstat genast ska vidta åtgärder för att återkräva ett belopp som felaktigt utbetalats jämte eventuella

straffavgifter (artikel 7.5 första stycket). I samma artikels andra stycke stadgas att vid bedrägliga ansökningar får medlemsstaten vägra ytterligare återbetalning i högst två år från det att ansökan lämnades in. Där stadgas också att medlemsstaten får skjuta upp ytterligare återbetalningar till den skattskyldige om denne har obetalda administrativa straffavgifter till dess att avgiften har erlagts.

I mervärdesskattelagen finns motsvarande reglering i 19 kap. 7 § ML. Bestämmelsen i lagrummets första stycke avser återkrav av felaktigt återbetalade belopp. Den föreskriver att Skatteverket ska återkräva ingående skatt som har återbetalats på grund av en oriktig uppgift som sökanden lämnat eller på grund av felräkning felskrivning eller annat uppenbart förbiseende. I förarbetena konstateras att detta i stort motsvarar vad som föreskrivs i artikel 7.5 första stycket i det åttonde direktivet (se SOU 1994:88, s. 342; jfr prop. 1994/95:57, s. 148).

De återkravsregler som införs genom direktiv 2008/9/EG (artikel 24.1) skiljer sig inte i materiellt hänseende från motsvarande bestämmelser i det åttonde direktivet. Det nya direktivet har dock en något annan lydelse än sin föregångare. Mot bakgrund härav och då det förenklar tillämpningen om den svenska lagen ligger nära EG-rätten föreslås den svenska regelns lydelse ansluta till den artikel 24.1 har. För att åstadkomma ett välfungerande återkravssystem föreslås det dessutom framgå av regleringen att ett beslut om återkrav får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

I lagstiftningsarbetet i samband med det svenska EG-inträdet uppmärksammades vissa skillnader mellan svensk rätt och EG:s regler vad gäller sanktioner m.m. Närmare bestämt saknar det åttonde direktivet motsvarigheter till 19 kap. 7 § andra stycket (avräkning) och 8 § ML (senaste tidpunkt för återkravsåtgärder). Enligt artikel 24.2 i direktiv 2008/9/EG gäller att medlemsstaten i fråga får skjuta upp ytterligare återbetalning till sökanden med maximalt det obetalda beloppet, om denne har obetalda administrativa sanktionsavgifter eller räntor. Oavsett om ett belopp skjuts upp eller avräknas handlar det ytterst om att sökanden ska återbetala det felaktigt återbetalade beloppet och räntor innan ytterligare återbetalning kommer i fråga. Därmed framstår en regel som ger Skatteverket rätt att räkna av ett belopp som den sökande ska betala tillbaka mot ingående skatt som denne har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen som en ändamålsenlig lösning. På samma vis som tidigare bedöms alltså en sådan regel inte stå i strid med EG-rätten (se prop. 1994/95:57, s. 148). Återkravsregeln bör dock kompletteras med en rätt för verket att räkna av obetalda skatte-tillägg. Vidare föreslås regleringen för dessa företagare av rättssäkerhetsskäl innehålla en korresponderande bestämmelse till den gällande 19 kap. 8 § ML om senaste tidpunkt för återkravsåtgärder, även om direktivet saknar en sådan regel.

7.10.17 Utbetalning av beviljat belopp

Promemorians förslag: Om en ansökan om återbetalning bifalls ska Skatteverket betala ut det beviljade beloppet till sökanden, eller den sökanden anger, senast 10 arbetsdagar från utgången av den tillämpliga tidsfrist för när Skatteverket senast ska meddela sökanden sitt beslut avseende ansökan.

Beloppet ska utbetalas i Sverige eller, om sökanden begär det, i ett annat EG-land. Vid utbetalning i ett annat EG-land ska Skatteverket från beloppet som ska utbetalas dra av de bankavgifter som tagits ut för överföringen dit.

Skälen för promemorians förslag: Det åttonde direktivet anger att återbetalning ska göras före slutet av den sexmånadersperiod inom vilken ett beslut avseende en ansökan om återbetalning ska fattas (artikel 7.4 första stycket). Detta krav bedömdes vara lämpligt att genomföra i svensk rätt i form av verkställighetsföreskrifter (se prop. 1994/95:57, s. 146).

Även direktiv 2008/9/EG innehåller reglering om när ett belopp som beviljats ska återbetalas (artikel 22.1). Direktivet knyter tidsfristen för utbetalning – tio arbetsdagar – till den tidpunkt när ett beslut beträffande en ansökan om återbetalning senast ska ha meddelats sökanden. I motsats till det åttonde direktivet är återbetalningsfristen alltså inte inkluderad i beslutsfristen, utan endast länkad till den. Tidpunkten för utbetalning beror numera bl.a. på om den återbetalande medlemsstaten, efter det att en återbetalningsansökan inkommit, begärt in uppgifter från sökanden och om dessa inkommit eller inte till staten i fråga. Dessa frågor regleras i sin tur i direktivets artikel 19.2 respektive 21. I den förstnämnda av dessa artiklar sägs att beslutet att bifalla eller avslå en ansökan ska meddelas sökanden inom fyra månader från det att ansökan inkom. Artikel 21 styr senaste meddelandetidpunkt i de fall den återbetalande medlemsstaten har begärt ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter. I artikeln finns bl.a. också vissa minimitider för handläggningen av en ansökan, vilka även de har betydelse för utbetalningstidpunkten. De aktuella reglerna är dock förhållandevis komplicerade, varför det i detta sammanhang är tillräckligt att konstatera att ett beviljat belopp ska utbetalas senast tio arbetsdagar från det att den tillämpliga tidsfristen har löpt ut. För en närmare beskrivning av dessa tidsfrister hänvisas i stället till avsnitt 7.10.11 och 7.10.12. Det kan här också noteras att beslutstidpunkten som sådan inte har betydelse för när utbetalningen av ett beviljat belopp ska ske.

När det gäller frågan om var ett beviljat belopp ska utbetalas stadgar det åttonde direktivet att det, på sökandens begäran, ska ske antingen i den återbetalande medlemsstaten eller den stat han är etablerad i (artikel 7.4 första stycket). Enligt svensk rätt är utbetalning utomlands möjlig (jfr prop. 1992/93:196, s. 58), även om någon närmare reglering av frågan inte existerar. I samband med Sveriges EG-inträde avsågs frågan om var ett belopp ska återbetalas, på samma vis som frågan om när det ska ske, att regleras i verkställighetsföreskrifter (jfr prop. 1994/95:57, s. 146).

Artikel 22.2 i direktiv 2008/9/EG föreskriver som huvudregel att återbetalningen ska utbetalas i den återbetalande medlemsstaten. Här kan noteras att detta direktiv, till skillnad från det åttonde direktivet, inte enbart talar om återbetalning utan också om utbetalning. Vidare vidgar artikel 22.1, i jämförelse med det åttonde direktivet, sökandens möjligheter till att efter begäran kunna få beloppet utbetalat i valfri annan medlemsstat, i stället för som tidigare enbart i medlemsstaten där han är etablerad. Sökanden saknar rätt att få beloppet utbetalat utanför EG, vilket dock inte hindrar att en behörig myndighet får göra det.

Slutligen gäller enligt det åttonde direktivet att sökanden ska betala de avgifter en bank begär för att överföra ett beviljat belopp som på hans begäran återbetalas i medlemsstaten där han är etablerad (artikel 7.4 första stycket). Någon reglering av motsvarande slag finns inte i svensk rätt. Artikel 22.2 i direktiv 2008/9/EG föreskriver detsamma som det åttonde direktivets motsvarande bestämmelse, även om tekniken för att uppnå resultatet är annorlunda. Artikeln stadgar nämligen att de bankavgifter som tagits ut för överföringen till det andra EG-landet ska dras av från beloppet, inte att de ska betalas av sökanden.

Mervärdesskattelagen föreslås kompletteras med motsvarande vad som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG i nu angivna avseenden. Angående frågan om till vem Skatteverket ska betala ut ett beviljat belopp till finns det av tydlighetsskäl anledning att i lagen ange att betalningsmottagaren också kan vara den sökanden anger. Artikel 22.2 anger endast att beloppet ska utbetalas i två fall, men specificerar inte till vem.

7.10.18 Räkna

Promemorians förslag: Sökanden ska tillgodoföras ränta på det belopp som följer av en beviljad återbetalningsansökan, om beloppet betalas ut efter den senaste föreskrivna återbetalningstidpunkten. Ränta utgår dock inte om sökanden inkommer till Skatteverket med av verket begärda ytterligare uppgifter, eller kompletterande ytterligare uppgifter, efter utgången av tidsfristerna som föreskrivits för uppgiftslämnandet.

Ränta ska beräknas från den föreskrivna dagen för utbetalning till den dag utbetalningen faktiskt görs. Tillämplig räntesats anges i 19 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483).

Skälen för promemorians förslag: Gällande system för återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare har fungerat olika bra i olika medlemsstater. I en del medlemsstater har företagarna fått vänta orimligt länge på sin återbetalning. I vissa fall har de inte fått någon återbetalning alls. Ett av syftena med det nya direktivet är att komma till rätta med detta. Det införs därför regler om att den återbetalande medlemsstaten ska betala ränta på återbetalningsbeloppet om återbetalning inte sker inom de angivna tidsramarna (artiklarna 26 och 27 i direktiv 2008/9/EG).

Sökandens rätt till ränta är knuten till den senaste tidpunkten för när ett beviljat belopp ska betalas ut (artikel 26 första stycket), dvs. till tidpunkterna som följer av artikel 22.1 i samma direktiv. Om utbetalningen sker efter denna tidpunkt ska ränta utgå. Artikel 22.1 hänvisar i sin tur till

artiklarna 19.2 och 21 för de närmare tidpunkterna. Som anges i föregående avsnitt är reglerna i dessa två artiklar jämförelsevis invecklade och liksom i det avsnittet hänvisas därför här till avsnitt 7.10.11 och 7.10.12 angående reglernas funktionssätt. Det relevanta i detta sammanhang är att ränta ska utgå om utbetalningen sker efter den föreskrivna senaste tidpunkten för detta.

Sökanden förlorar sin rätt till ränta om denne inte inkommit, eller inkommer för sent, med ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter som den återbetalande medlemsstaten har begärt. (artikel 26 andra stycket). Rätten till ränta går alltså helt förlorad i detta fall, den skjuts inte fram i tiden. Detta kan också anses följdriktigt eftersom det elektroniska förfarandet bygger på snabbhet och att detta är till fördel för dem som ansöker om återbetalning. Om sökanden orsakar fördröjningar saknas anledning till räntekompensation. Vidare behöver bestämmelsen i artikel 26 andra stycket sista meningen – dvs. att ränteregeln i artikelns första stycke inte ska tillämpas till dess att medlemsstaten mottagit de dokument som enligt artikel 10 ska lämnas på elektronisk väg – inte genomföras i svensk rätt. Bestämmelsen hänvisar nämligen till artikel 10 i direktivet, vilken inte tas in i mervärdesskattelagen (se härom avsnitt 7.10.4).

Ränta ska beräknas från och med dagen efter den dag som är sista dagen för utbetalning enligt artikel 22.1 till den dag återbetalningen faktiskt görs (artikel 27.1 i direktiv 2008/9/EG). Angående de tidpunkter som följer av artikel 22.1 hänvisas till vad som sägs ovan i detta avsnitt härom. Vidare ska räntesatsen, enligt artikel 27.2, vara densamma som den som tillämpas för återbetalningar av mervärdesskatt till skattskyldiga som är etablerade i den återbetalande medlemsstaten. I Sverige betyder det sistnämnda att den nationella räntesatsen bör vara densamma som gäller för intäktsränta enligt 19 kap. 14 § SBL, dvs. 45 procent av basräntan. Basräntan är för tillfället 2 procent (februari 2009)

Följande exempel kan åskådliggöra effekten av en för sen återbetalning. För en för sen återbetalning på 10 000 kronor, som skulle ha skett den första maj år 1, men inte sker förrän den 1 juli blir räntan följande (basräntan är 2 procent): $10\,000 \text{ kronor} \times 61/365 \times 0,02 \times 0,45 = 15 \text{ kronor } 4 \text{ öre}$.

Regler av ovanstående slag föreslås införas i mervärdesskattelagen.

7.11 Återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land

7.11.1 Fortsatt gemensamma förfaranderegler för utländska företagare?

Promemorians bedömning: Förfarandereglerna bör inte vara gemensamma för utländska företagare. Sådana företagare som är etablerade i ett annat EG-land ska omfattas av det elektroniska förfarande som föreslås. Det gällande pappersbaserade förfarandet för utländska företagare i 19 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) ska fortsatt och i stort sett oförändrat gälla för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

Skälen för promemorians bedömning: Inledningsvis bör påpekas att vad som sägs i detta avsnitt enbart rör utländska företagare som inte redovisar mervärdesskatt i skatte- eller självdeklaration.

I avsnitt 7.1 anges att ambitionen är att alla utländska företagare så långt som möjligt bör ha samma förfaranderegler. Där framhålls emellertid samtidigt att möjligheterna till samordning numera är starkt begränsade då vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder efter förslagets ikraftträdande kommer att ha det elektroniska förfarande som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG. Direktivet gäller enbart utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. Det trettonde direktivet, som avser utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land, är oförändrat. Redan av denna anledning saknas i princip skäl att ändra det svenska återbetalningsförfarandet för de företagare som omfattas av det trettonde direktivet. Vidare har de svenska förfarandereglerna i 19 kapitlet mervärdesskattelagen anpassats till EG-rätten eller bedömts vara konforma med denna (se prop. 1994/95:57, s. 144 ff.). Det saknas emellertid inte bara legala förutsättningar för ett generellt elektronisk återbetalningsförfarande utan också praktiska sådana. Exempelvis tillhandahåller inte de stater som inte är medlemmar i EU en sådan elektronisk portal som det nya förfarandet för återbetalning till vissa EU-företag kräver.

Oaktat det ovanstående finns anledning att i enskilda fall komplettera det gällande pappersbaserade återbetalningsförfarandet eller överväga om så bör ske i anledning av vad som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG eller av andra orsaker. Skälet härtill är framförallt att det trettonde direktivet föreskriver att återbetalning inte får ske på gynnsammare villkor än de som gäller för återbetalning till skattskyldiga personer i gemenskapen (artikel 3.2). Numera måste dock denna bestämmelse ses i ljuset av de sakliga olikheter som följer av att enbart direktiv 2008/9/EG föreskriver ett elektroniskt förfarande, dvs. bestämmelsen får en inskränkt betydelse. Motsvarigheter till de regler i direktiv 2008/9/EG som är mer omedelbart knutna till det elektroniska förfarandet bör överhuvudtaget inte komma i fråga för introduktion i svensk rätt när det gäller utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Det handlar här bl.a. om direktivets regler om att varornas och tjänsternas art ska beskrivas med koder i en ansökan om återbetalning, den underrättelseskyldighet en medlemsstaten har i fråga om när en sådan ansökan kommit in, statens möjligheter att begära ytterligare uppgifter av sökanden och dennes rätt till ränta. Nedan behandlas de delar av direktiv 2008/9/EG som bedöms vara eller kunna vara relevanta när det gäller återbetalning till företagare som inte är etablerade i något EG-land. Andra ändringar i de gällande förfarandereglerna är motiverade av att Skatteverkets ärendehantering har visat sig kräva en något annan utformning av regelverket. Ytterligare ändringar företas efter en förnyad bedömning av vad som bör regleras i mervärdesskattelagen i stället för i verkställighetsföreskrifter.

7.11.2 Förfarandereglernas tillämpningsområde m.m.

Promemorians förslag: De gällande förfarandereglerna i 19 kap. 1–8 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML) omnumreras och omprövningsreglerna flyttas till 20 kap. samma lag. Tillämpningsområdet för förfarandereglerna förtydligas också. Verkställighetsbestämmelsen i 19 kap. 9 § ML upphävs och återinförs som en del av ett nytt lagrum om verkställighet i lagens 20 kap.

Skälen för promemorians förslag: Dagens förfaranderegler för utländska företagare i 19 kap. 1–9 §§ ML kommer efter förslaget införande enbart att gälla för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Om omprövningsreglerna för utländska företagare som i dag skulle placeras i anslutning till dem de avser skulle följden bli två åtskilda uppsättningar regler. Detta framstår som mindre lämpligt. Systematiska skäl talar i stället för att omprövningsreglerna samlas i mervärdesskattelagens 20 kap. i anslutning till överklagandereglerna. Av samma skäl bör reglerna om verkställighet koncentreras i sistnämnda kapitel. Mervärdesskattelagen föreslås ändrad på nu angivet vis.

Det elektroniska förfarandet som föreslås innebär att ett stort antal nya paragrafer införs i 19 kap. mervärdesskattelagen. De existerande paragraferna flyttas, omnumreras eller upphävs. För att det nya regelverket ska vara överskådligt och lätt att tillämpa bör reglerna avseende återbetalning av ingående mervärdesskatt till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land hänvisa till den inledande paragrafen i den del i mervärdesskattelagen som rör dessa företagare. Enbart en rubrik är mindre lämpad för att uppnå detta syfte, eftersom en sådan enligt vedertagen lagstiftningsteknik inte är en föreskrift i vanlig mening. De gällande och genom förslaget omnumrerade och delvis ändrade förfarandebestämmelserna föreslås kompletteras med nämnda hänvisning.

7.11.3 Återbetalningsperioden

Promemorians bedömning: För utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land ska återbetalningsperioden vara oförändrad jämfört med i dag.

Skälen för promemorians förslag: Varken direktiv 2008/9/EG eller andra skäl ger anledning till att ändra återbetalningsperioden för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land i förhållande till vad som gäller i dag. Vad som i dag föreskrivs i 19 kap. 2 § ML bör följaktligen fortsatt gälla för dessa företagare.

7.11.4 Ansökan

Promemorians förslag: Till en ansökan om återbetalning av ingående skatt ska fogas en faktura i original och ett intyg om att sökanden är näringsidkare.

En ansökan om återbetalning ska vara egenhändigt underskriven av sökanden.

Skyldigheten att uppgifter i ansökan ska lämnas på heder och samvete ska upphävas.

Skälen för promemorians förslag: Några mer konkreta regler för vad som ska fogas till ansökan om återbetalning finns inte i det trettonde direktivet. Direktivet föreskriver dock att sökanden ska åläggas de skyldigheter som är nödvändiga för att man ska kunna avgöra om ansökan är berättigad och förebygga bedrägeri (artikel 3). Häri inryms en skyldighet för sökanden att till ansökan foga en faktura i original.

I mervärdesskattelagen har detta kommit till uttryck i 19 kap. 3 § andra stycket. Den paragrafen, som gäller för samtliga utländska företagare, hämtar sitt innehåll från det åttonde direktivet. Det stadgar att till en ansökan ska bl.a. bifogas fakturor i original (artikel 3.a). Kravet på att fakturan ska vara i original framgår emellertid inte av den svenska lagtexten, utan har ansetts lämpligen placeras i verkställighetsföreskrifter (se prop. 1994/95:57, s. 145 och prop. 1993/94:99, s. 252). Det har emellertid framkommit att Skatteverkets ärendehantering skulle underlättas om kravet på originalfaktura framgick redan av mervärdesskattelagen. Ett sådant krav bör därför införas i lagen.

Till en ansökan om återbetalning ska även fogas ett intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet (19 kap. 3 § ML andra stycket). Detta krav har sitt ursprung i artikel 3.b i det åttonde direktivet. När det gäller utländska företagare som är etablerade utanför EG har Skatteverket dock i realiteten små möjligheter att kontrollera om kravet är uppfyllt. I praktiken har kravet och kontrollen därför kommit att avse att företagaren är näringsidkare. Vidare kan konstateras att det trettonde direktivet enligt sin ordalydelse ålägger sökanden att visa att han är näringsidkare (artikel 3). Mot denna bakgrund föreslås att intyget ska styrka att sökanden är näringsidkare i stället för som i dag skattskyldig.

De uppgifter som en utländsk företagare uppger i en ansökan om återbetalning ska lämnas på heder och samvete (19 kap. 3 § femte stycket ML). Då ett sådant krav inte är nödvändigt för att den som lämnar en oriktig uppgift ska kunna fällas för skattebrott har kravet tagits bort när det gäller lämnandet uppgifter i självdeklarationer (se prop. 2001/02:25, s. 84 f. och SOU 1998:12 s. 177 f.). I detta läge finns inte någon anledning att ha kvar kravet i samband med en ansökan om återbetalning. Däremot bör det, på samma vis som vid lämnandet av en självdeklaration, vara ett formkrav att ansökan är egenhändigt undertecknad av sökanden. Ett sådant krav föreslås framgå av mervärdesskattelagen.

7.11.5 Minimibeloppen för en återbetalningsansökan blir en förfaranderegul samt nya sådana belopp införs

Promemorians förslag: Minimibeloppet för en ansökan om återbetalning ska vara en förfaranderegul. Beloppsreglerna i 10 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska därför flyttas till 19 kap. samma lag och omformuleras till en sådan regul.

Om en återbetalningsansökan avser en period som inte uppgår till ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor. I annat fall ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

Skälen för promemorians förslag: De minsta belopp som ger rätt till återbetalning regleras i dag i 10 kap. 4 § ML. Till skillnad härifrån anger det trettonde direktivet att medlemsstaterna ska bestämma det minsta belopp en ansökan får avse (artikel 3), dvs. direktivet gör minimibeloppen till en förfarandefråga i stället. Även det åttonde direktivet fixerar beloppsgränserna vid vad som anges i ansökan (artikel 7). Direktiv 2008/9/EG gör detsamma (artikel 17). I förarbetena motiveras den formellt sett avvikande svenska regleringen med att några skillnader i praktiken inte torde föreligga mellan dessa två synsätt (jfr prop. 1994/95:57, s. 140 f.). Detta gäller nu som förr. I detta lagstiftningsärendet företas dock större förändringar i det 19 kap. mervärdesskattelagen. Frågan om de aktuella minimibeloppen inte också i svensk rätt bör vara förfaranderegler på samma vis som i direktiven uppkommer därmed på nytt. Tungt vägande skäl för att så inte skulle vara fallet saknas. Dagens 10 kap. 4 § ML föreslås därför flyttas till 19 kap. mervärdesskattelagen och utformas som en förfaranderegul. Paragrafen föreslås dessutom bara avse utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Mot bakgrund av att även minimibeloppen i sig justeras för de utländska företagarna som är etablerade i ett annat EG-land bör samma sak göras för de här aktuella utländska företagarna (angående beloppen se avsnitt 7.10.7). Detta eftersom det trettonde direktivet föreskriver att återbetalningsvillkoren inte får ske på förmånligare villkor än vad som gäller för skattskyldiga personer i gemenskapen (artikel 3.2).

7.11.6 Enligt vilka regler bör frågan om en fullständig ansökan kommit in till Skatteverket avgöras?

Promemorians bedömning: En regul motsvarande den som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG och innebärande att en ansökan om återbetalning ska anses ha getts in till Skatteverket endast om den är fullständig, bör inte införas för återbetalningsansökningar av utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

Skälen för promemorians bedömning: Det trettonde direktivet sagnar regler om när en ansökan om återbetalning ska anses ha givits in till den behöriga myndigheten. Mervärdesskattelagen har inte heller den några bestämmelser om vad som gäller i denna fråga. För svenskt vidkommande är det i dag 4 § FL som reglerar ofullständiga ansökningar. Av det

lagrummet följer att sökanden ska beredas möjlighet att komplettera en ansökan och därigenom kunna förhindra att den avvisas.

Direktiv 2008/9/EG föreskriver att en ofullständig ansökan inte ska anses ha givits in (artikel 15.1). Härigenom ställs även frågan om reglerna för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land bör ha samma innehåll. Återbetalning får enligt det trettonde direktivet inte ske på villkor som är gynnsammare än de som gäller för skattskyldiga personer i gemenskapen (artikel 3.2). Det saknas dock anledning att ge artikel 3.2 en så långtgående tolkning i nu aktuell situation. Förfarandet för dem som omfattas av det trettonde direktivet kommer även fortsättningsvis att vara pappersbaserat och fördröjningar i kommunikationen mellan sökanden och Skatteverket följer med nödvändighet ett sådant förfarande. Detta i kombination med att en ansökan ska ha kommit in till verket senast sex månader efter utgången av det kalenderår den avser gör att det finns sakliga skäl för att inte förändra de svenska reglerna för dessa företagare. En bestämmelse motsvarande de i artikel 15.1 andra meningen i direktiv 2008/9/EG bör i sammanfattning inte införas i det svenska regelverket för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

7.11.7 Senaste ansökningstidpunkt

Promemorians bedömning: Den senaste ansökningstidpunkten för återbetalning av ingående mervärdesskatt bör vara oförändrad för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

Skälen för promemorians bedömning: I dag ger det åttonde direktivets regler om senaste tidpunkt för en ansökan om återbetalning (artikel 7.1 första stycket) innehållet till den motsvarande svenska bestämmelsen i 19 kap. 4 § ML. En ansökan ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. I denna fråga föreskriver det trettonde direktivet inte mer än att medlemsstaterna ska bestämma tidsfristerna för ingivandet av en sådan ansökan (artikel 3.1). Genom att direktiv 2008/9/EG förlänger ansökningsfristen med tre månader (artikel 15.1) jämfört med gällande regler uppkommer frågan om en sådan frist även bör införas i mervärdesskattelagen för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Att tidsfristen förlängts för de företagare som omfattas av direktiv 2008/9/EG torde sammanhålla med att det elektroniska förfarandet effektiviserar hanteringen och att ansökningsfristen därmed kan förlängas. Något motsvarande är inte fallet för det pappersbaserade förfarande som fortsatt kommer att gälla för dem som omfattas av det trettonde direktivet. Det finns därför anledning att behålla de gällande reglerna i mervärdesskattelagen om senaste ansökningstidpunkt för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Här för talar också att den gällande tidpunkten är hämtad från det åttonde direktivet som även det avser ett förfarande med pappershantering.

7.11.8 Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut

Promemorians förslag: Skatteverket ska meddela sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning senast sex månader från den dag en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket.

Skälen för promemorians förslag: Gemenskapsrätten stadgar i det trettonde direktivet att medlemsstaterna ska föreskriva tidsfristen för återbetalning (artikel 3). Någon närmare period anges emellertid inte. I förarbetena till mervärdesskattelagen (prop. 1994/95:57, s. 146) föreslogs att återbetalningsfristen skulle ges i form av verkställighetsföreskrifter. Regeln är dock av stor betydelse för de berörda företagen och det finns bl.a. av detta skäl anledning att den framgår redan av mervärdesskattelagen. En regel av detta slag bör därför införas i lagen.

När det gäller frågan om längden på den föreslagna beslutsfristen kan det åttonde direktivet alltså utgöra förlaga (jfr a. prop. s. 146), med tanke på att även det direktivet utgår från ett pappersbaserat återbetalningsförfarande. Beslutsfristen bör därmed vara sexmånader (jfr det direktivets artikel 7.4). I sistnämnda artikel föreskrivs också att sexmånadersperioden börjar löpa den dag en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket. Den föreslagna regeln bör ha samma innehåll.

7.11.9 Återkrav och avräkning

Promemorians förslag: Om en återbetalning har erhållits på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att återkräva vad sökanden har fått för mycket. Ett sådant beslut får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

Promemorians bedömning: Ett belopp som sökanden enligt beslut ska betala tillbaka ska alltså få räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. Ett beslut om avräkning får på samma vis som i dag verkställas även om det inte har fått laga kraft.

Skälen för promemorians förslag: Det trettonde direktivet anger att en medlemsstat ska ålägga sökanden de skyldigheter som är nödvändiga för att förebygga bedrägeri (artikel 3). Några närmare bestämmelser om att staten ska vidta åtgärder för att kräva tillbaka felaktigt återbetald skatt än detta existerar inte i direktivet. I mervärdesskattelagen finns motsvarande reglering i 19 kap. 7 §, som även avses reglera vad som föreskrivs i artikel 7.5 i det åttonde direktivet i denna fråga. I samband med lagstiftningsarbetet vid det svenska EG-inträdet uppmärksammades emellertid att vissa skillnader föreligger mellan svensk rätt (19 kap. 7 och 8 §§ ML) och EG:s regler vad gäller sanktioner m.m. Skillnaderna bestod framför allt i att direktivet saknade regler om avräkning (7 § andra stycket) och senaste tidpunkt för att vidta åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållit återbetalningsbelopp (8 §). Regeringen bedömde dock att dessa skillnader

inte var av den karaktären att de svenska reglerna stred mot EG-reglerna (prop. 1994/95:57, s. 148 och SOU 1994:88, s. 342). Jämförelsen som bedömningen grundar sig på avser, i fråga om EG-rätten, vad som föreskrivs i artikel 7.5 i det åttonde direktivet.

Genom förslaget kommer 19 kap. 7 och 8 §§ ML enbart att gälla utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Innehållet i regleringen för dessa företagare bör fortfarande hämtas från vad som gäller för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. De regler om återkrav av felaktigt återbetalade belopp som införs genom direktiv 2008/9/EG skiljer sig inte åt i materiellt hänseende i förhållande till vad som stadgas i det åttonde direktivet (artikel 24.1 i det förra direktivet jämförd med artikel 7.5 första stycket i det senare direktivet). Med tanke på att 19 kap. i mervärdesskattelagen genomgår större förändringar i detta lagstiftningsärende finns emellertid anledning att göra vissa justeringar i de svenska reglerna.

Av bl.a. systematiska skäl bör 19 kap. 7 § första stycket ges en lydelse som närmare följer artikel 24.1 i direktiv 2008/9/EG. Av regleringen bör även framgå att ett beslut om återkrav får verkställas även om det inte har fått laga kraft. När det gäller reglerna i 19 kap. 7 § andra stycket och 19 kap. 8 § bedöms dessa regler fortfarande vara förenliga med EG-rätten. Återkravregeln bör dock kompletteras med en rätt för verket att räkna av obetalda skattetillägg.

7.12 Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster

Promemorians förslag: Förfaranderegeln för återbetalning i fråga om elektroniska tjänster i 19 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska omnumreras och följdändras i anledning av förslaget.

Skälen för promemorians bedömning: Förfarande om återbetalning i fråga om elektroniska tjänster påverkas inte materiellt av vad som föreslås i detta lagstiftningsärende. Däremot kräver förslaget att reglerna flyttas och följdändras på grund av att 19 kap. mervärdesskattelagen omdisponeras. En följdändring har även gjorts med anledning av att den gällande 10 kap. 4 § ML genom förslaget flyttats till samma kapitel och omformuleras till en förfaranderegulering.

7.13 Återbetalningsansökningar riktade till ett annat EG-land från näringsidkare som är etablerade i Sverige

7.13.1 Inledning

Promemorians bedömning: Det elektroniska förfarande som införs genom direktiv 2008/9/EG kräver att svensk reglering införs för såväl vissa utländska företagare som ansöker om återbetalning av ingående mervärdesskatt i Sverige, som för här i landet etablerade näringsidkares motsvarande ansökningar till ett annat EG-land där de inte är etablerade.

Skälen för promemorians bedömning: Direktiv 2008/9/EG reglerar inte enbart vissa utländska företagens återbetalningsansökningar i en återbetalande medlemsstat. Det kräver att varje medlemsstat inför två slags regleringar. Av Sverige fordras för det första regler för ansökningar om återbetalning av ingående mervärdesskatt som har betalats här av vissa utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. För det andra krävs regler för här i landet etablerade företagens ansökningar om återbetalning av sådan skatt som är riktade till ett annat EG-land där de inte är etablerade.

7.13.2 Elektroniskt återbetalningsförfarande för näringsidkare som är etablerade i Sverige

Promemorians förslag: För att få återbetalning av mervärdesskatt i ett annat EG-land enligt direktiv 2008/9/EG ska en näringsidkare som är etablerad i Sverige, men inte i det andra EG-landet, rikta en ansökan om återbetalning till det landet och komma in med denna till Skatteverket via den elektroniska portal som inrättats härför.

Skälen för promemorians förslag: Hur i Sverige etablerade näringsidkares ska ansöka om återbetalning av ingående mervärdesskatt i andra EG-länder där de inte är etablerade regleras i artikel 7 i 2008/9/EG. Artikel 7 föreskriver att sökanden på elektronisk väg ska rikta en ansökan om återbetalning till medlemsstaten i fråga. Sökanden ska dock komma in med ansökan till den medlemsstat där han är etablerad via den elektroniska portal som ska inrättas av den sistnämnda medlemsstaten. En regel med denna innebörd föreslås därför tas in i mervärdesskattelagen.

7.13.3 Senaste ansökningstidpunkt, när en ansökan ska anses ingiven och Skatteverkets underrättelseskyldighet

Promemorians förslag: En ansökan om återbetalning som är riktad till ett annat EG-land ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

En ansökan ska anse ha kommit in endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt tillämpningen av artiklarna 8, 9 och 11 i direktiv 2008/9/EG i det EG-land som ansökan riktas till.

Skatteverket ska utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden om vilket datum ansökan kom in till verket.

Skälen för promemorians förslag: En näringsidkare ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden komma in till medlemsstaten där sökanden är etablerad med en ansökan om återbetalning som är riktad till ett annat EG-land (artikel 15.1 i direktiv 2008/9/EG). I samma artikel föreskrivs också att en ansökan ska anse ha getts in endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt artiklarna 8, 9 och 11 i direktivet. Etableringsmedlemsstaten är vidare skyldig att utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden om att en ansökan om återbetalning kommit in (artikel 15.2 i

direktivet). Skyldigheten korresponderar till den som medlemsstaten till vilken ansökan är riktad har (artikel 19. 1 i samma direktiv).

Regler av angivet slag föreslås införas i mervärdesskattelagen.

7.13.4 Avvisningsbeslut

Promemorians förslag: Skatteverket ska besluta att inte vidarebefordra en ansökan till det EG-landet som ansökan riktats till, om sökanden under återbetalningsperioden i Sverige inte är skattskyldig i egenskap av säljare för sådan omsättning som anges i 1 kap 1 § första stycket 1 eller har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 c-e eller 12 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Skatteverket ska på elektronisk väg underrätta sökanden om avvisningsbeslutet.

Skälen för promemorians förslag: För att vara berättigad till återbetalning i den återbetalande medlemsstaten måste en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten utföra transaktioner som medför rätt till avdrag i etableringsmedlemsstaten (artikel 6 i direktiv 2008/9/EG). En kontroll av om så är fallet utförs av naturliga skäl enklast av etableringsmedlemsstaten. Därför föreskrivs i samma direktiv att den sistnämnda staten i vissa fall inte ska vidarebefordra en ansökan om återbetalning till den återbetalande medlemsstaten (artikel 18). För svensk del innebär den artikeln i tillämpliga delar att Skatteverket ska besluta att inte vidarebefordra en ansökan till det EG-landet som ansökan riktats till, om sökanden under återbetalningsperioden i Sverige inte är skattskyldig i egenskap av säljare för sådan omsättning som anges i 1 kap 1 § första stycket 1 eller har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 c-e eller 12 § ML. Av artikeln följer vidare att Skatteverket på elektronisk väg ska underrätta sökanden om avvisningsbeslutet. Regler av detta slag föreslås tas in i mervärdesskattelagen.

7.14 Återbetalning i övriga fall

7.14.1 Förfarandereglernas tillämpningsområde m.m.

Promemorians förslag: De gällande förfarandereglerna 19 kap. 11–15 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) omnumreras och reglernas tillämpningsområde förtydligas.

Skälen för promemorians förslag: Det föreslagna elektroniska förfarandet medför, som redan nämnts i olika sammanhang, strukturella förändringar i 19 kap. mervärdesskattelagen. För förfarandereglerna i 19 kap. 11-15 §§ ML betyder omdispositionerna att dessa ges nya beteckningar. Dessa dispositioner får även till följd att det i vissa av paragraferna införs en hänvisning för att klart avgränsa deras tillämpningsområde.

Ifrågavarande förfaranderegler föreslås omnumreras och kompletteras med nämnda hänvisning

7.14.2 Ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt i skatte- eller självdeklaration

Promemorians förslag: Den som utan att omfattas av det elektroniska förfarandet vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ska ansöka om detta hos Skatteverket i en skatte- eller självdeklaration.

Vissa utländska företagare som ansöker om återbetalning enligt 10 kap 1-3 §§ ML ska i föreskrivna situationer också använda detta förfarande.

Skälen för promemorians förslag: De gällande reglerna i 19 kap. 11-15 §§ ML styr förfarandet för återbetalning av ingående skatt till nystartade företag, till yrkesmässiga verksamheter som gör vissa omsättningar som är undantagna från skatteplikt och till exportföretag. De används i dag av såväl utländska företagare som andra. Så kommer det också att vara i framtiden.

Som framgår ovan föreskriver dock direktiv 2008/9/EG att vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder ska använda det föreslagna elektroniska förfarandet för återbetalning av ingående skatt. Detta sker bl.a. vid återbetalning enligt vissa av de från skatteplikt undantagna omsättningarna i 10 kap 11 § eller enligt 10 kap. 12 § ML (se avsnitt 7.10.1, 7.10.2 och 7.18). Även nu aktuellt återbetalningsförfarande används för återbetalning enligt dessa grunder. Med tanke på att samma återbetalningsgrunder i 10 kap. mervärdesskattelagen används i två olika förfaranden bör det förtydligas vilket förfarande som ska användas i vilka fall. Detta sker lämpligen genom att vad som regleras i den föreslagna 19 kap. 1 § ML uttryckligen undantas från tillämpningsområdet för den föreslagna 19 kap. 34 §.

7.15 Överklagande och omprövning m.m.

Promemorians förslag: Överklagande av beslut om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare som omfattas av det föreslagna elektroniska förfarandet ska ske enligt 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL). För sådana beslut ska även omprövningsreglerna i 21 kap. SBL gälla.

De gällande omprövningsreglerna i 19 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML) flyttas till 20 kap. ML. Samtidigt inskränks dessa regler tillämpningsområde till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land och som inte heller ansöker om återbetalning i en skatte- eller självdeklaration.

Promemorians bedömning: Några regler som stadgar vad som gäller vid Skatteverkets underlåtenhet att fatta beslut om en ansökan om återbetalning inom i direktiv 2008/9/EG föreskrivna frister bör inte införas. Vid sådan underlåtenhet har utländska företagare, liksom skattskyldiga i motsvarande situation, att vända sig till Justitieombudsmannen eller Justitiekanslern.

Skälen för promemorians förslag och bedömning: Det åttonde direktivet innehåller i artikel 7.4 andra stycket regler om överklagande av beslut. Där stadgas att en ansökan som avslås får överklagas hos behöriga myndigheter i medlemsstaten i fråga. Vidare framgår att detta ska ske på samma sätt och inom samma tidsfrister som gäller för motsvarande överklaganden av skattskyldiga som är etablerade i samma stat. Direktivet innehåller inte några omprövningsbestämmelser.

Det har tidigare konstaterats att de svenska överklagandebestämmelserna i stort uppfyller vad som krävs enligt EG:s regler (prop. 1994/95:57, s. 147). Den svenska motsvarigheten till dessa EG-regler återfinns i 20 kap. 1 § ML, vilken bl.a. avser överklaganden av beslut i ärenden som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ ML. De svenska omprövningsreglerna på området (19 kap. 5 och 6 §§) anses i förarbetena inte heller vara i konflikt med gemenskapsrätten.

Svensk rätt är inte identisk med vad EG-rätten föreskriver i fråga om överklagandetiderna. Tiderna är normalt inte desamma beträffande beslut om återbetalning till utländska företagare jämfört med beslut om återbetalning i övriga fall (jfr prop. 1994/95:57, s. 147). Beslut om återbetalning till andra än utländska företagare (10 kap. 9 och 11–13 §§ ML) är beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket 3 SBL (utländska företagare som redovisar i skatte- eller självdeklaration omfattas dock av dessa regler; jfr 19 kap. 1 § andra stycket ML och prop. 2001/02:127, s. 148 ff.). Följaktligen ska överklagandet i dessa fall ha kommit in senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (23 kap. 3 § första stycket SBL). För återbetalning till utländska företagare gäller i stället att ett överklagande ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet (20 kap. 1 § femte stycket ML). I förarbetena motiveras denna avvikelse bl.a. med att den sexåriga överklagandetiden hänger samman med en lika lång omprövningstid (i dag reglerat i 21 kap. 4 § SBL) som inte utan vidare kan införas för de utländska företagarna (se vidare prop. 1994/95:57, s. 147).

Artikel 23.2 första stycket i direktiv 2008/9/EG överensstämmer innehållsmässigt med motsvarande regler i det åttonde direktivet. Artikel 23.2 föreskriver att sökanden får överklaga ett avslagsbeslut avseende en återbetalningsansökan hos behöriga myndigheter i den återbetalande medlemsstaten. Vidare ska detta, enligt direktivet, ske på de villkor och inom de tidsfrister som gäller för överklaganden i fråga om återbetalningsansökningar från personer som är etablerade i denna medlemsstat.

Numera finns inte några vägande skäl för en avvikande reglering av överklagandetiden för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. Reglerna i artikel 23.2 första stycket syftar till att dessa utländska företagare ska likabehandlas med företagare som är etablerade i medlemsstaten i fråga. Mervärdesskattelagen föreslås därför ändras så att en sådan behandling sker fullt ut. Vidare bör den centrala roll omprövningsreglerna har i det svenska systemet inte glömmas bort i detta sammanhang. Dessa ger den enskilde möjlighet att få till stånd en ändring av ett beslut utan en besvärspövning, vilket generellt sett är mer tidskrävande och kostsamt. Mot denna bakgrund och det övergripande EG-rättsliga likabehandlingskravet bör även de utländska företagare som omfattas av direktiv 2008/9/EG ges tillgång till omprövningsreglerna i 21 kap. skattebetalningslagen. Detta innebär i praktiken en sexårig omprövnings-

frist i stället för den gällande ettåriga fristen enligt 19 kap. 6 § andra stycket ML. En ny regel bör införas i mervärdesskattelagen för detta ändamål.

För att uppnå den eftersträvade likabehandlingen vid överklaganden bör utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land undantas från tillämpningsområdet för 20 kap. 1 § andra - femte styckena ML. Juridiskt-tekniskt sker detta lämpligen genom ett tillägg i den paragrafens första stycke, som gör att de där uppräknade undantagen från huvudregeln inte omfattar överklaganden av utländska företagare som är etablerade i ett annat EG land och använder det elektroniska förfarandet för återbetalning. Detta medför i sin tur bl.a. att forumregeln i 20 kap. 1 § andra stycket inte längre kommer att gälla för dessa företagare. Deras överklaganden kommer i stället att styras av 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. Ett beslut ska då överklagas till den länsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats. Numera handlägger Skatteverket ansökningarna om återbetalning av ingående skatt på utlandsskattekontoret i Malmö och skattekontor 9 i Stockholm, beroende på varifrån det utländska företaget kommer. Överklaganden ska därmed göras hos länsrätterna i Skåne respektive Stockholms län.

Direktiv 2008/9/EG reglerar även underlåtenhet att inom de av direktivet fastställda fristerna fatta beslut avseende en ansökan om återbetalning (artikel 23.2 andra stycket). Regleringen innebär att sökanden ska ges tillgång till samma administrativa eller rättsliga förfaranden som skattskyldiga, som är etablerade i medlemsstaten i fråga, har i en sådan situation. Artikeln föreskriver dessutom, att i avsaknad av sådana nationella regler, ska underlåtenheten att fatta beslut inom den fastställda tidsfristen betraktas som ett avslag på ansökan. En förvaltningsmyndighets underlåtenhet att fatta beslut är i Sverige en fråga för Justitieombudsmannen (JO). Om det är fråga om skadestånd i anledning av underlåtenheten är det dock en sak för Justitiekanslern (JK). De aktuella utländska företagen bör därför, på samma vis som skattskyldiga i motsvarande situation, vända sig till JO eller JK om ett beslut avseende en ansökan om återbetalning inte fattats i rätt tid. Några lagstiftningsåtgärder är således inte nödvändiga med anledning av artikel 23.2 andra stycket.

En ytterligare fråga är om de föreslagna ändringarna i överklagandereglererna även bör gälla för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land och inte heller ansöker om återbetalning i en skatte- eller självdeklaration. Det trettonde direktivet innehåller inte några uttryckliga regler om överklagande. Förslaget innebär att praktiska skillnader i förfarandet kommer att gälla för de olika typerna av utländska företagare. Sammantaget talar detta för att överklaganden av de utländska företagare som omfattas av det trettonde direktivet bör ske på samma vis som i dag, dvs. ett överklagande ska komma in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet. Av samma skäl bör även omprövningsreglerna vara oförändrade för dessa företagare.

7.16 Verkställighet

Promemorians förslag: Skatteverket ska utan dröjsmål överlämna ett beslut för indrivning om det innebär att sökanden ska återbetala ett belopp, efter det att den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten justerats av denne i enlighet med artikel 175 i mervärdesskattedirektivet. Detsamma gäller ett beslut om att sökanden ska återbetala vad denne erhållit på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt. Vid indrivningen får verkställighet enligt utsökningsbalken äga rum.

Promemorians bedömning: Den EG-rättsliga bestämmelsen om att indrivning ska ske utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna om ömsesidigt bistånd vid indrivning föranleder inte någon lagstiftningsåtgärd.

Skälen för promemorians förslag och bedömning: Det åttonde direktivet innehåller en skyldighet för medlemsstaterna att genast vidta åtgärder för att återkräva felaktigt utbetalda belopp samt eventuella straffavgifter (artikel 7.5). Detta ska ske enligt det tillämpliga förfarandet i staten i fråga och utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelser som rör ömsesidigt bistånd vid indrivning av mervärdesskatt. Det trettonde direktivet stadgar helt kort, i den del som kan bli tillämplig i verkställighetsledet, att medlemsstaterna ska ålägga sökanden de skyldigheter som är nödvändiga för att förebygga bedrägeri (artikel 3). Dessa gemenskapsrättsliga krav kommer till uttryck i 19 kap. 7 § mervärdesskattelagen. Där föreskrivs att ett beslut om betalningsskyldighet, om ingående mervärdesskatt har återbetalats med för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som sökanden lämnat eller andra där angivna fall, får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken.

Några materiella nyheter på detta område, annat än att räntor adderas till vad som kan drivas in samtidigt som det felaktigt utbetalda beloppet införs inte genom direktiv 2008/9/EG (artikel 24). Direktivet har dock genomgått vissa rent språkliga förändringar och det använder lokutionen ”utan dröjsmål driva in” där det åttonde direktivet talar om att ”genast vidta åtgärder för att återkräva”.

De beslut som kommer i fråga för verkställighet är Skatteverkets beslut om att sökanden ska återbetala ett belopp, efter det att den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten justerats av denne i enlighet med artikel 175 i mervärdesskattedirektivet. Det gäller också när sökanden erhållit utbetalningar på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt. Dessa beslut får verkställas innan de har vunnit laga kraft.

Den gällande verkställighetsregleringen i mervärdesskattelagen innehåller inte något krav på skyndsamhet när det gäller Skatteverkets överlämnade till Kronofogdemyndigheten av beslutet som ligger till grund för verkställigheten. Ett sådant krav bör följaktligen införas i lagen. Då används lämpligen ”utan dröjsmål” i både situationer som regleras av direktiv 2008/9/EG och det trettonde direktivet. Av regleringen bör även

framgå att vid indrivningen får verkställighet enligt utsökningsbalken äga rum.

När det gäller innebörden av begreppet ”utan dröjsmål” får vad som gäller för andra skattefordringar anses böra gälla även i detta sammanhang. Det betyder det att indrivning ska begäras senast två månader efter det att fordringen skulle ha betalats, se 4 § fjärde stycket indrivningsförelagningen (1993:1229).

För att skapa ett överskådligt regelverk föreslås de aktuella bestämmelserna om verkställighet samlas i en paragraf i 20 kap. mervärdesskattelagen.

7.17 Skattetillägg

Promemorians förslag: Bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. skattebetalningslagen (1997:483) ska också gälla i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Skälen för promemorians förslag: En utländsk företagare ska beroende på vissa omständigheter ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt 19 kap. 1 eller 12 § ML. I det första fallet sker detta enligt ett särskilt förfarande och i det andra fallet i skatte- eller självdeklaration.

Skattetillägg kan i dag inte tas ut vid oriktigt uppgiftslämnande i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 19 kap 1 § första stycket ML, eftersom reglerna om skattetillägg i skattebetalningslagen inte är tillämpliga på dessa förfaranden.

För dem som är eller ska vara registrerade enligt 3 kap. 1 § första stycket 2, 4 eller 5 SBL gäller 19 kap. 11–13 §§ ML, enligt en hänvisning i 19 kap. 1 § andra stycket ML. Av 19 kap. 12 § ML framgår att vad som föreskrivs om förfarandet i skattebetalningslagen i fråga om den som är skattskyldig ska gälla för den som ansöker om sådan återbetalning som avses i 12 §. Följaktligen kan skattetillägg påföras i ett sådant fall. Detta framgår emellertid inte med tydlighet av lagtexten.

Sammantaget betyder det ovanstående att frågan om skattetillägg i dag ska bedömas olika beroende på det sätt på vilket ansökan om återbetalning av ingående skatt görs. Lagtexten är också otydlig. Vidare bör beaktas att någon faktura inte kommer att bifogas en ansökan som görs via det föreslagna elektroniska förfarandet. Mot denna bakgrund föreslås en ny regel införas i mervärdesskattelagen som föreskriver att bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. SBL också gäller i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap mervärdesskattelagen.

7.18 Registrering

Promemorians förslag: Skatteverket ska inte registrera en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och använder det elektroniska återbetalningsförfarandet om denne har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 11 och 12 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

Skatteverket ska registrera utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 1 § ML utan att omfattas av det elektroniska förfarandet. Detta förutsätter också att företagaren inte ska registreras enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483).

Skälen för promemorians förslag: Enligt det gällande återbetalningsförfarandet för ingående mervärdesskatt ska en ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 11–13 §§ ML göras i skatte- eller självdeklaration (19 kap. 12 § ML). Av direktiv 2008/9/EG följer att utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land kommer att använda 10 kap. 11 och 12 §§ ML som återbetalningsgrunder för ingående skatt som ska hanteras enligt det föreslagna elektroniska återbetalningsförfarandet. Följaktligen föreslås registreringsbestämmelserna i 3 kap. 1 § 4 SBL justeras så att dessa företagare undantas från den i punkten föreskrivna skyldigheten att ansöka om återbetalning i skatte- eller självdeklaration.

Även efter införandet av det elektroniska återbetalningsförfarandet kommer en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land att ansöka om återbetalning i skatte- eller självdeklaration i vissa fall. Om företagaren är registrerad till mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 SBL ska han, enligt den gällande 19 kap. 1 § ML andra stycket (den föreslagna 19 kap. 34 § andra stycket ML), ansöka om återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML i skatte- eller självdeklaration. En förutsättning för att ansöka på detta vis är alltså att den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt.

Om förslaget inte nu kompletteras med ytterligare reglering skulle det kunna uppkomma ett fall när en utländsk företagare skulle sakna återbetalningsförfarande för ingående skatt som han har rätt att återfå enligt 10 kap. 1–3 §§ ML. Om en sådan företagare omsatt tjänster i Sverige som är undantagna från skatteplikt på en grund som inte omfattas av 19 kap. 1 § – t.ex. 3 kap. 8 § ML – kan han inte använda det elektroniska förfarandet. Om han samtidigt gjort en omsättning i Sverige som köparen är skattskyldig för ska han inte registrera sig till mervärdesskatt. Tillgång saknas därmed även till återbetalning i skatte- och självdeklarationsförfarandet. För att hantera situationer som denna föreslås att en ny registreringsgrund tas in i skattebetalningslagen.

8 Omvänd skattskyldighet i byggsektorn – vissa följdändringar

Promemorians förslag: Näringsidkare som inte är skattskyldiga för mervärdesskatt med anledning av att omvänd skattskyldighet tillämpas, ska inte uttagsbeskattas i vissa fall för bygg- och anläggnings-tjänster på egen fastighet eller lägenhet samt hänförlig fastighetsförvaltning. Frivillig skattskyldighet ska även kunna medges vid uthyrning till sådan näringsidkare. Rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt ska kunna övertas vid överlåtelse av investeringsvaror även när förvärvaren omfattas av omvänd skattskyldighet. När frivillig skattskyldighet upphör ska ingen jämkning ska av tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt om fastigheten ska användas i verksamhet som omfattas av omvänd skattskyldighet.

Skälen för promemorians förslag: Inom byggsektorn har det i mervärdesskattehänseende införts ett särskilt system med så kallad omvänd skattskyldighet. Det innebär att när byggtjänster säljs mellan företag i branschen ska inte säljaren ta ut mervärdesskatt vid försäljningen, dvs. säljaren är inte skattskyldig. Istället ska köparen erlägga mervärdesskatt för förvärvet.

Avsikten är inte att regelverket ska leda till någon skillnad i beskattningen mellan företag i byggsektorn beroende på om omvänd skattskyldighet tillämpas eller inte. Företag som inte är skattskyldiga, med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig, ska behandlas på samma sätt som näringsidkare i en verksamhet som medför skattskyldighet. När omvänd skattskyldighet gäller för köparen är säljaren inte skattskyldig. Säljaren har därmed inte rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv eller import som hänför sig till omsättningen. Säljaren har däremot rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt (10 kap. 11 e § mervärdesskattelagen [1994:200, ML]).

Reglerna om omvänd skattskyldighet i byggsektorn infördes den 1 juli 2007. Det har visat sig att justeringar krävs i lagstiftningen för att det inte ska uppstå oönskade effekter i vissa situationer.

Privat användning av tjänster ska beskattas i mervärdesskattehänseende, s.k. uttagsbeskattning. Det gäller även när ett företag inom byggsektorn utför tjänster på egen fastighet eller lägenhet där ingående skatt inte skulle varit helt avdragsgillt om tjänsten köpts in. Mervärdesskatt ska emellertid inte påföras om den skattskyldige skulle ha haft full avdragsrätt för ett motsvarande förvärv från en annan skattskyldig. Bestämmelserna om att uttagsbeskattning inte ska ske när det föreligger avdragsrätt bör även omfatta de fall då ett företag förvisso inte är skattskyldigt, men har rätt till återbetalning med anledning av den omvända skattskyldigheten. Någon uttagsbeskattning bör således inte ske för sådana tjänster när dessa utförs av ett företag som omfattas av omvänd skattskyldighet. Detsamma bör gälla för tjänster som är att anse som fastighetsförvaltning.

Fastighetsägare som inte är skattskyldiga har inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. En sådan fastighetsägare kan dock begära fri-

villig skattskyldighet för uthyrning av fastighet, om uthyrning sker till skattskyldig näringsidkare. Med nuvarande utformning av regelverket är det emellertid inte möjligt med frivillig skattskyldighet vid uthyrning till en näringsidkare som omfattas av omvänd skattskyldighet. Detta har dock inte varit avsikten. Även uthyrning till näringsidkare som inte är skattskyldig men har rätt till återbetalning med anledning av de den omvända skattskyldigheten, bör kunna omfattas av möjligheten till frivillig skattskyldighet vid uthyrning.

Avdrag för ingående mervärdesskatt ska jämkas när användningen av en investeringsvara har ändrats eller överlåtelse har skett inom viss tid. Vid överlåtelse av investeringsvaror, såväl fastigheter som lös egendom, i samband med att en verksamhet överläts, tar förvärvaren över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig. Detsamma gäller vid överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelser av andra fastigheter som inte sker i samband med verksamhetsöverlåtelse. Detta bör gälla även när förvärvaren är en näringsidkare som inte är skattskyldig med anledning av omvänd skattskyldighet.

När det gäller frivillig skattskyldighet ska normalt jämkning ske när den frivilliga skattskyldigheten upphör. Om fastigheten tas i anspråk för annan verksamhet som medför skattskyldighet ska emellertid någon jämkning inte ske. Motsvarande bör även gälla när frivillig skattskyldighet upphör med anledning av att fastigheten övergår till att användas i verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt med anledning av omvända skattskyldighet.

De ovannämnda justeringarna bör göras genom att en hänvisning till 10 kap. 11 e läggs in i 2 kap. 7 och 8 §§, 3 kap. 3 §, 8 a kap. 11 och 12 §§ samt 9 kap. 10 § ML.

9 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De föreslagna reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och reglerna i skattebetalningslagen (1997:483), enligt lagförslag 1.1 respektive 1.4, ska träda i kraft den 1 januari 2010.

De föreslagna reglerna i mervärdesskattelagen enligt lagförslag 1.2 ska träda i kraft den 1 januari 2011.

De föreslagna reglerna i mervärdesskattelagen enligt lagförslag 1.3 ska träda i kraft den 1 januari 2013.

De föreslagna bestämmelserna i 19 och 20 kap. ML ska tillämpas på ansökningar om återbetalning av ingående skatt som lämnas in efter den 31 december 2009. Äldre bestämmelser gäller för ansökningar som lämnas in före detta datum.

Bestämmelserna i 2 kap 7–8 §§, 3 kap. 3 §, 8 a kap. 11–12 §§ samt 9 kap. 10 § ML ska tillämpas för tid från och med den 1 juli 2007

I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före respektive ikraftträdandetidpunkt. Äldre bestämmelser gäller också för sammanställningar som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Om den som är skyldig att lämna den periodiska sammanställningen inkommit till Skatteverket med en begäran om att få lämna sammanställningen för varje kalenderkvartal senast den 15 januari 2010 ska perioden om ett kalenderkvartal tillämpas från och med den 1 januari 2010.

Skälen för promemorians förslag: De föreslagna tiderna för ikraftträdande följer vad av som föreskrivs i direktiv 2008/8/EG, 2008/9/EG och 2008/117/EG. Av artikel 28 i direktiv 2008/9/EG framgår att direktivet ska tillämpas på ansökningar som lämnas in efter den 31 december 2009. Motsvarade bestämmelser föreslås införas i mervärdesskattelagen.

Omvänd skattskyldighet för byggsektorn infördes den 1 juli 2007. De ändrade reglerna avseende uttagsbeskattning, frivillig skattskyldighet och jämkning för ingående mervärdesskatt är till fördel för dem reglerna rör och bör därför gälla från denna tidpunkt.

Äldre bestämmelser bör i övrigt gälla på sedvanligt vis fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden för respektive tidpunkt för ikraftträdande.

För att Skatteverkets praktiska hantering av begäran om att få lämna den periodiska sammanställningen för kalenderkvartal ska kunna fungera bör dessa inkomma till verket senast den 15 januari 2010. Övergångsbestämmelser med denna innebörd föreslås. Äldre bestämmelser bör fortfarande gälla för periodiska sammanställningar som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Härigenom undviks att periodiska sammanställningar avseende kalenderkvartalet oktober–december 2009 lämnas den 20 januari 2010 istället för den 5 februari 2010.

10 Statsfinansiella och andra effekter

Promemorians bedömning: I sin helhet medför förslaget positiva effekter för statens finanser.

De allmänna förvaltningsdomstolarna påverkas i princip inte av förslaget.

Skatteverket får i huvudsak engångskostnader för utveckling av IT-system, utbildning av personal och information till allmänheten på grund av förslaget. Verkets löpande verksamhet torde i någon mån och i ett längre perspektiv underlätas av de nya reglerna.

För företagen innebär förslaget i sin helhet stora förenklingar och effektiviseringar. De nya omsättningslandsreglerna för tjänster medför även vissa likviditetsfördelar. Det nya elektroniska återbetalningsförfarandet för ingående skatt medför också effektiviseringar, minskad administrativ börda och vissa likviditetsfördelar. Förfarandet är vidare förenat med olika åtgärder som stärker förutsebarheten och rättssäkerheten. Dessa positiva effekter väger tveklöst tyngre än de negativa effekterna i form av fullgörandekostnader, vilka i huvudsak är av engångskaraktär.

Skälen för promemorians bedömning

Statsfinansiellt

Den del av förslaget som har sin grund i direktiv 2008/8/EG, dvs. att mervärdesskatten på gränsöverskridande omsättningar av tjänster till näringsidkare som huvudregel ska betalas av köparen, bedöms ha marginell statsfinansiell effekt av följande skäl.

I normalfallet uppkommer någon sådan effekt överhuvudtaget inte. Vid omsättningar mellan näringsidkare inom EG har nämligen den av dem som redovisar mervärdesskatten på transaktionen normalt avdrags- eller återbetalningsrätt för motsvarande belopp. Detta gäller oberoende av om tjänsten beskattas i förvärvarens eller säljarens land.

I två fall har dock förslaget effekter för statens finanser.

Det ena fallet inträffar när en näringsidkare som är skattskyldig i Sverige säljer skattepliktiga tjänster, för vilka omvänd skattskyldighet inte tillämpas i dag, till en verksamhet som inte medför skattskyldighet i annat EG-land. I detta fall går den svenska staten miste om skatteintäkter i form av den mervärdesskatt som enligt tidigare regler skulle betalas in till staten och som den undantagna verksamheten i dag inte har rätt att få återbetald i Sverige.

Det andra och omvända fallet avser när en verksamhet som inte medför skattskyldighet i Sverige köper tjänster som inte tidigare var föremål för omvänd skattskyldighet från ett annat EG-land. I detta fall ger förslaget i stället positiva statsfinansiella effekter för Sverige, eftersom en svensk undantagen verksamhet saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för den uttagna mervärdesskatten.

Den statsfinansiella effekten beror alltså på nettot av tjänstehandeln i de två beskrivna situationerna. Närmare uppgifter om detta saknas. Det bedöms emellertid att från skattskyldighet undantagna verksamheter inte i någon större utsträckning deltar i gränsöverskridande handel med tjänster för vilka omvänd skattskyldighet inte redan tillämpas.

Även den del av förslaget som bygger på direktiv 2008/9/EG, dvs. det elektroniska systemet för återbetalning till EG-företag, bedöms ha marginell statsfinansiell effekt. Detta beror främst på att rätten till återbetalning i sig i princip inte förändras genom de nya reglerna.

Den del i förslaget som har sin grund i direktiv 2008/117/EG, och som innebär att tidsperioden för den periodiska sammanställningen i vissa fall förkortas från tre månader till en månad, syftar till att minska fusket vid EG-handeln. Härigenom innebär förslaget positiva statsfinansiella effekter. I Skatteverkets rapport 2008:1; ”Skattefelskarta för Sverige”, uppskattas det så kallade momsfelet i EG-handeln, i brist på tillförlitligt underlag, försiktigt till 3 miljarder kronor för år 2005. Denna uppskattning bedöms dock av Skatteverkets utlandsenheter vara en kraftig underskattning. Därtill har tjänstehandeln ökat kraftigt de senaste åren. Mot denna bakgrund bedöms de statsfinansiella intäkterna öka till följd av det minskade skattefusket som förslaget medför. Storleken av denna intäktsökning är dock svår att uppskatta.

Följdändringarna av det tidigare förslaget om omvänd skattskyldighet i byggsektorn bedöms ha marginella effekter.

De allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms inte få annat än marginella effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna. När det gäller den omvända skattskyldighet som enligt direktiv 2008/8/EG numera är huvudregel vid gränsöverskridande omsättning av tjänster till näringsidkare bedöms detta inte ha någon nämnvärd påverkan på måltillströmningen i domstolarna. De gränsöverskridande omsättningarna till andra än näringsidkare beskattas såsom tidigare i säljarens land. De orsakar följaktligen inga konsekvenser i aktuellt avseende. Vidare bedöms det elektroniska förfarandet som införs för återbetalning av ingående skatt enligt direktiv 2008/9/EG vara neutralt ur ett domstolsperspektiv. Detta eftersom rätten till återbetalning i sig i princip inte påverkas av direktivet. Det förhållandet att överklaganden från vissa utländska företag inte längre kommer att hanteras av Länsrätten i Dalarnas län, utan av länsrätterna i Skåne respektive Stockholms län, medför ingen ökad börda utan enbart en eventuell omfördelning av domstolarna redan tilldelade medel.

Effekterna av förslagets övriga delar bedöms bli marginella.

Skatteverket

De nya reglerna medför framförallt kostnader av engångskaraktär för Skatteverket. Större sådana orsakas av de IT-investeringar som krävs för genomförandet av direktiven. Dessa beräknas till 35 miljoner kronor. Vissa andra engångskostnader uppstår också till följd av direktiven, såsom utbildning av personal och information till allmänheten. I denna del

beräknas kostnaderna till 5 miljoner kronor. Direktiven torde dock genom reglernas utformning och det elektroniska återbetalningsförfarandet i någon grad underlätta Skatteverkets löpande verksamhet i det långa loppet, bl.a. genom det elektroniska återbetalningsförfarandet eliminerar dagens pappershantering av återbetalningsansökningar. Detta även om en viss ökad arbetsbörda uppkommer genom att ett antal tjänsteomsättningar numera ska ingå i de periodiska sammanställningarna som företagen lämnar.

Effekterna av förslagens övriga delar bedöms bli marginella.

Skatteverkets ökade kostnader ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

Företagen

Direktiv 2008/8/EG syftar till att underlätta för företagen genom att modernisera och förenkla omsättningslandsreglerna för tjänster. Detta mål avses uppnås genom att beskattningen i så stor utsträckning som möjligt sker i konsumtionslandet.

De flesta tjänster som omsätts av svenska företag till näringsidkare i andra EG-länder kommer att omfattas av den nya huvudregel för sådana omsättningar. Det svenska företaget behöver därmed inte ta ut svensk mervärdesskatt på försäljningen samtidigt som det har avdragsrätt i Sverige för ingående skatt som hänför sig till denna. Härigenom uppkommer också likviditetsvinster för de svenska företagen eftersom de inte längre är skyldiga att betala in mervärdesskatten till staten i de fall där kunden ännu inte betalat denna.

Svenska företag som köper tjänster från andra EG-länder är skyldiga att tillämpa omvänd skattskyldighet. Dessa företag behöver därmed inte längre betala mervärdesskatt i det andra EG-landet. Detta betyder i sin tur att de inte heller behöver ansöka om återbetalning av mervärdesskatten i det landet, vilket kan vara förenat med dröjsmål som kan orsaka likviditetsproblem.

Det nya regelverket bör också generellt sett göra det enklare för företagen att avgöra i vilket land mervärdesskatten ska betalas. Detta eftersom de tjänster som inte ska beskattas i förvärvarens land är tydligt avgränsade.

Direktiv 2008/9/EG syftar till att åtgärda olika problem som uppkommit, för såväl företag som administrativa myndigheter, till följd av det åttonde direktivets utformning. I direktiv 2008/9/EG fastställs bl.a. nya förfaranden i fråga om de tidsfrister inom vilka företagen måste underlättas, beslut om ansökningar om återbetalning och det föreskrivas att företagen måste lämna svar inom fastställda tidsperioder. Vidare ges regler för ett förenklat och moderniserat förfarande på så sätt att modern teknik får användas. Dessutom stärks företagets ställning genom en rätt till ränta om återbetalningen görs för sent samt en förstärkt rätt att överklaga.

Återbetalningsförfarandet kommer numera att hanteras på elektronisk väg. Härigenom uppkommer besparingar för företagen eftersom en sådan hantering är effektivare än dagens pappershantering. Det bör också många gånger leda till ökad likviditet för företagen då de dels får pengarna

s snabbare från vissa länder än i dag, dels faktiskt får pengar alternativt ränta från länder som idag inte betalar ut alls. Sammantaget innebär detta avsevärda förbättringar för företagen jämfört med i dag.

Regeländringar innebär alltid kostnader för företagen då de måste ta ställning och anpassa sig till de nya reglerna. Ingen uppskattning har kunnat göras av storleken på denna kostnad. När det gäller de nya omsättningslandsreglerna kan dock konstateras att redan i dag tillämpar majoriteten av alla företag omvänd skattskyldighet vid tjänstehandel inom EU. De är därför redan anpassade till och vana vid detta system, vilket bör innebära lägre totala fullgörandekostnader.

Viss ökad administrativ börda uppkommer för företagen genom att vissa tjänster numera ska redovisas i den periodiska sammanställningen. Det finns ca 900 000 företag registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Av dessa företag säljer ca 30 000 varor och ca 17 000 tjänster till andra EGländer. Förslaget att den periodiska sammanställningen ska avse en månad i stället för dagens tre bidrar genom de förbättrade kontrollmöjligheterna till att oseriösa företag försvinner från marknaden. Detta är till fördel för såväl staten som seriösa företag. Cirka 32 000 företag bedöms kunna fortsätta göra sammanställningen per kalenderkvartal och ca 15 000 företag bedöms behöva göra sammanställningen månadsvis. Det tröskelvärde på 500 000 kronor som införs för att styra om sammansättningen ska göras per kvartal eller månad medför i sig en viss administrativ börda för företagen, eftersom de bl.a. löpande måste kontrollera omsättningens storlek i förhållande till tröskelvärdet. De fördelar som följer med tillämpningen av ett tröskelvärde bedöms dock generellt sett överstiga nackdelarna.

Fördelarna med de nya regler som följer av båda de aktuella direktiven, bedöms dock i sammanfattning klart överväga deras nackdelar.

11 Författningskommentar

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

1 kap.

2 §

I *första stycket andra punkten* införs en hänvisning till 5 kap. 5 § för att punkten ska motsvara den nya lydelsen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet. Med näringsidkare avses i punkten även den som anses vara det enligt 5 kap. 4 §. Ändringarna föranleder följdändringar i *första stycket tredje punkten* och *punkt 4 c*. Se vidare avsnitt 5.3.1.

Ett nytt *tredje stycke* införs i paragrafen vilket motsvarar artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 5.3.2.

2 d §

Ett nytt *andra stycke* införs i paragrafen. Stycket motsvarar artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 5.3.2.

5 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 64.2 i mervärdesskattedirektivet.

I det *första stycket* regleras ett undantag från huvudregeln 1 kap. 3 § 1 st. om att skattskyldigheten inträder när tjänsten har tillhandahållits. Ett villkor för bestämmelsens tillämplighet är att det ska vara fråga om förvärv av vissa tjänster för vilka skatten ska betalas av köparen. En annan förutsättning är att tjänstetillhandahållandet ska pågå fortlöpande över en tidsperiod på över ett år. Vidare ska det inte ha skett några avräkningar eller betalningar under den tidsperiod som tjänsterna tillhandahålls. När samtliga förhållanden är för handen inträder skattskyldigheten vid utgången av varje kalenderår.

Paragrafens *andra stycke* innebär att huvudregeln i 1 kap. 3 § första stycket, åter blir tillämplig när tillhandahållandet av tjänsterna upphör.

Se vidare avsnitt 6.1.

2 kap.

7 §

Hänvisningen till 10 kap. 11 e § i paragrafens *tredje stycke* innebär att näringsidkare som inte är skattskyldig, med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b, ska behandlas på samma sätt som näringsidkare som utför bygg- och anläggningstjänster på egen fastighet eller lägenhet som används i en verksamhet som medför skattskyldighet. Någon uttagsbeskattning ska således inte ske för sådana tjänster, under förutsättning att näringsidkaren har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 11 e §.

Se vidare avsnitt 8.

8 §

Ändringen i paragrafens *första* och *tredje stycken* följer av att någon uttagsbeskattning inte ska ske för tjänster i form av fastighetsförvaltning om näringsidkaren har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 11 e §. Se kommentaren till 7 §.

Se vidare avsnitt 8.

2 a kap.

7 §

I paragrafen görs vissa språkliga moderniseringar.

I *andra stycket femte punkten* görs en följdändring mot bakgrund av att 5 kap. 3 a § tidigare betecknades 5 kap. 9 §.

3 kap.

3 §

Genom hänvisningarna i paragrafens *andra stycke* kan frivillig skattskyldighet även medges för uthyrning till sådan näringsidkare som inte är skattskyldig med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b.

30 d §

I paragrafens *första stycke* görs en följdändring i form av att hänvisningen till 10 kap. 4 § tas bort, eftersom den regeln numera är en förfaranderegulering med beteckningen 19 kap. 24 §.

5 kap.

1 §

I *första* och *andra styckena* görs följdändringar mot bakgrund av att 5 kap har getts en ny struktur. I andra stycket görs även en språklig justering.

3 a §

Paragrafen är endast omnumrerad. Den betecknades tidigare 9 §.

4 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 43 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen föreskriver två fall när någon vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna i 5–19 §§ ska anses vara en näringsidkare, även om denne reellt sett inte är det. *Första punkten* avser verksamhet som ligger utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde. Det kan t.ex. vara fråga om ett företag som förutom verksamhet som medför skattskyldighet även bedriver bidragsfinansierad verksamhet. Ett annat exempel, i fråga om yrkesmässigheten, är en myndighet som tillhandahåller både omsättningar som medför skattskyldighet och omsättningar som ingår som ett led i myndighetsutövning.

Andra punkten avser olika personer som är registrerade till mervärdesskatt, men inte själva utför skattepliktiga transaktioner. Ett exempel härpå är ett holdingbolag som blivit registrerat på grund av ett gemenskapsinternt förvärv av varor. Det bör noteras att den andra punktens formulering avviker något från direktivets motsvarande regel. Punkten omfattar juridiska personer som är näringsidkare, vilket innebär en form av dubbelreglering som direktivet saknar. Tillämpningen underlättas dock av om bedömningen enbart avser frågan om en juridisk person är registrerad till mervärdesskatt eller inte. Den avvikande lydelsen leder inte till olikheter i sak.

5 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen utgör huvudregeln för omsättningar till näringsidkare. Av 4 § framgår vilka ytterligare som ska betraktas som näringsidkare vid tillämpning av den här paragraf. Att regeln gäller omsättningar där förvärvaren är näringsidkare understryks genom tillägget att förvärvaren ska agera i egenskap av näringsidkare. Detta betyder att tjänster som en näringsidkare köper för t.ex. privat bruk inte omfattas av paragrafen. *Första stycket* anger det slags anknytningar som näringsidkaren ska ha till Sverige för att tjänster som omsätts till denne ska vara omsatta inom landet. En sådan anknytning är dock i sig inte tillräcklig. Det krävs också att tjänsten *faktiskt* förvärvas av t.ex. ett fast etableringsställe. För att avgöra om exempelvis sätet eller ett fast etableringsställe förvärvat en tjänst krävs en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Det

är allmänt sett inte tillräckligt att sätet eller etableringsstället mottar fakturan avseende transaktionen och sköter om betalningen för tjänsten.

Andra stycket inskränker första styckets tillämpningsområde för att uppnå ett korrekt genomförande av EG-rätten. Härigenom omfattar första stycket inte tjänster som tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands. Utan denna reglering skulle tjänsten enligt första stycket anses omsatt i Sverige om näringsidkaren har sitt säte här i landet.

Undantag från paragrafen finns i 8, 9, 11, 13-15 och 19 §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.1.

6 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 45 i mervärdesskattedirektivet. Den utgör huvudregeln för omsättningar av tjänster till andra än näringsidkare, dvs. andra än näringsidkare i egentlig mening och sådana som ska anses vara näringsidkare enligt 4 §. I huvudsak reglerar paragrafen tjänster som säljs till privatpersoner (konsumenter). *Första stycket* anger de slags anknytningar till Sverige som en säljare ska ha för att en omsättning till någon som inte är näringsidkare ska vara omsatt inom landet. En sådan anknytning är emellertid i sig inte tillräcklig. Det fordras också att tjänsten *faktiskt* tillhandahålls av exempelvis ett fast etableringsställe. Bedömningen av om t.ex. sätet ett visst fast etableringsställe har tillhandahållit tjänsten avgör ytterst av omständigheterna i det enskilda fallet. Det är generellt sett inte tillräckligt att sätet eller etableringsstället ställer ut fakturan för omsättningen.

Andra stycket innebär att första stycket inte ska tillämpas på omsättningar av tjänster från fasta etableringsställen utomlands. Utan detta stycke skulle bestämmelsen i första stycket, som föreskriver att en tjänst är omsatt i Sverige om näringsidkaren som tillhandahåller den har sitt säte här i landet, leda till ett felaktigt genomförande av EG-rätten.

Undantag från paragrafen finns i 7–19 §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.2.

7 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 46 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen reglerar endast omsättningar till någon som inte är näringsidkare. Omsättningar av förmedlingstjänster till näringsidkare regleras av 5 §. Förmedling av tjänster med anknytning till fastighet omfattas inte av denna paragraf, utan av 8 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.6.1.

8 §

Paragrafen betecknades tidigare 4 § och motsvarar artikel 47 i mervärdesskattedirektivet.

Den reglerar både omsättning av tjänster med anknytning till en fastighet till näringsidkare och någon som inte är näringsidkare.

Bestämmelsen omfattar tjänster som har direkt anknytning till en viss fastighet som är belägen i Sverige. Tjänster som endast har indirekt anknytning till fastigheten eller som inte avser någon specifik fastighet omfattas inte av regeln. Detta framgår av punkterna 23 och 24 i EG-

domstolens dom den 7 september 2006 i mål C-166/05, Heger Rudi GmbH mot Finanzamt Graz-Stadt, REG 2006 s. I-7749.

Mervärdesskattedirektivets artikel 47 innehåller en exemplifierande uppräkningslista av tjänster med anknytning till en fastighet. Motsvarande uppräkningslista tas inte med i den svenska lagtexten av skäl som närmare framgår av avsnitt 5.6.2. Bestämmelsen omfattar följaktligen experttjänster och fastighetsmäklartjänster, tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller liknande branscher såsom semesterbyar eller campingplatser, upplåtelse av fast egendom, samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag.

Ytterligare exempel på tjänster som omfattas av bestämmelsen är mark- och bottenundersökningar, skogsavverkning och skördning av grödor, bygg- och anläggningsarbeten, reparationer och underhåll av fastighet, lokalstädning och fastighetsskötsel samt fastighetsförvaltning, såväl teknisk som kameral.

Vidare har EG:s mervärdesskattekommitté vid sitt 83:e möte den 28 och 29 februari 2008 godkänt en riktlinje avseende tjänster med anknytning till fast egendom. Riktlinjen avser visserligen den då gällande artikel 45 i mervärdesskattedirektivet, men den ger likväl vägledning i fråga om tolkningen av den nya artikel 47 i samma direktiv.

I riktlinjen anges att vissa juridiska tjänster ska anses ha anknytning till fast egendom. Exempelvis avses sådana tjänster avseende överlåtelse av rätt till fast egendom liksom upprättande av överlåtelseavtal avseende fast egendom. Tjänsterna har, enligt riktlinjen, anknytning till fast egendom även om en överlåtelse inte slutligen kommer till stånd. Allmänna juridiska tjänster som inte direkt avser överlåtelsen av rätt till fast egendom ska dock inte anses ha anknytning till fast egendom. Tjänster som avser en tvist gällande ett ingånget avtal rörande fast egendom faller inte heller inom denna kategori.

Det understryks återigen att det ovanstående är just exemplifieringar och att även andra tjänster kan utgöra tjänster med anknytning till en fastighet.

I artikel 47 i mervärdesskattedirektivet finns en uttrycklig bestämmelse om fastighetsmäklartjänster. I övrigt saknas sådana uttryckliga bestämmelser om förmedlingstjänster. Förmedling av tjänster som i sig omfattas av 5 kap. 8 § bör därför anses utgöra tjänster som har anknytning till en viss fastighet och är därför omsatta inom landet om fastigheten är belägen i Sverige. Detta gäller både när förmedlingstjänsten omsätts till en näringsidkare och till någon som inte är en näringsidkare. En ytterligare förmedlingstjänst som omfattas av paragrafen är förmedling av hotelltjänster. Om hotellet är beläget här i landet ska tjänsten beskattas här.

Se vidare avsnitt 5.6.2.

9 §

Paragrafen är ny och motsvarar delvis tidigare lydelse av 5 kap. 5 §. *Första stycket* reglerar samtliga persontransporttjänster och vissa varutransporttjänster. Varutransporttjänster som omsätts till en näringsidkare undantas dock från tillämpningsområdet och regleras i stället av 5 §. Stycket avser inte heller gemenskapsinterna varutransporttjänster som

omsätts till någon som inte är näringsidkare (se 10 §). Vidare gäller att vissa varutransporttjänster i samband med import och export enligt 19 § 2 b är omsatta utomlands. Avgörande för att en transporttjänst ska anses omsatt inom landet är att den i sin helhet äger rum i Sverige. Om en sådan tjänst utförs i Sverige och i ett annat land är den omsatt utomlands om transporten sker direkt till eller från utlandet.

Andra stycket motsvarar den tidigare lydelsen av 5 kap. 5 § andra stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.6.3.

10 §

Paragrafen är ny och motsvarar artiklarna 50 och 51 i mervärdesskattedirektivet. Den avser enbart omsättning av en gemenskapsintern varutransporttjänst till någon som inte är näringsidkare. Omsättning av sådana tjänster till näringsidkare styrs av 5 §. Av *första stycket* framgår att det är avgångsorten som bestämmer om en gemenskapsintern varutransport är omsatt inom landet eller inte. Om avgångsorten är belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet.

Andra till fjärde styckena innehåller de närmare definitionerna av gemenskapsintern varutransport, avgångsort och ankomstort. Innebörden av avgångsort i tredje stycket kan exemplifieras som följer. En svensk privatperson anlitar ett åkeri i Malmö för att hämta varor i Köpenhamn för att därefter leverera dem till en viss adress i Malmö. Vid bestämmandet av avgångsorten beaktas inte att åkeriets lastbil färdas från Malmö. Avgångsorten är följaktligen Köpenhamn och transporttjänsten är därmed omsatt utomlands.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.6.4.

11 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 53 i mervärdesskattedirektivet. Den avser omsättningar till samtliga slags förvärvare. *Första stycket* omfattar tjänster i samband med de aktiviteter som anges närmare i *andra stycket*. Första styckets rekvisit ”i samband med” betyder att tjänsten ska vara direkt hänförlig till aktiviteten. Exempel på kulturella aktiviteter är bio eller teater. Idrottslig aktivitet kan exempelvis vara idrottsträning eller en idrottstävling. Liknande verksamheter exemplifieras i lagtexten med mässor och utställningar. Ett annat exempel på en sådan verksamhet är en konferens.

EG-domstolen gör i dom den 9 mars 2006 i mål C-114/05, *Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie mot Gillan Beach Ltd*, REG 2006 s. I-2427, vissa mer generella uttalanden om vad som avses med liknande aktivitet (punkterna 18, 23 och 24 i domen). Uttalandena avser paragrafens motsvarighet i sjätte direktivet, men är fortsatt giltiga. En aktivitet ska, enligt domstolen, anses vara liknande i direktivets mening när den uppvisar samma kännetecken som dem som gäller för övriga kategorier av aktiviteter som räknas upp i den aktuella bestämmelsen och som med hänsyn till detta ändamål motiverar att dessa aktiviteter omfattas av bestämmelsen. Enligt domstolen gäller att de gemensamma dragen mellan de olika kategorierna av tjänstetillhandahållanden som avses i den aktuella artikeln bottnar i de berörda tillhandahållandenas sammansatta natur. De omfattar flera olika tjänster och sker normalt till

en mängd olika mottagare, det vill säga samtliga de personer som i olika egenskaper deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av tillhandahållanden kännetecknas, enligt domstolen, även gemensamt av att de allmänt tillhandahålls vid i tiden avgränsade arrangemang. Den plats där dessa av sammansatta tillhandahållanden fysiskt utförs är principiellt sett lätt att fastställa då de äger rum på ett visst ställe.

Med en underordnad tjänst avses en tjänst som inte i sig är direkt hänförliga till en aktivitet som omfattas av paragrafen, men som är nödvändig för att aktiviteten som sådan ska kunna genomföras. Detta framgår av EG-domstolens dom den 26 september 1996 i mål C-327/94, Jürgen Dudda mot Finanzgericht Bergisch Gladbach, REG 1996 s. I-4595. Rättsfallet exemplifierar att en underordnad tjänst kan avse en ljudteknikers hantering av ljudet vid en konsert.

Paragrafen behandlas i avsnitt i avsnitt 5.6.5.

12 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 54 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen avser inte tjänster som tillhandahålls näringsidkare. Den reglerar beskattningsland för två olika slags tjänster som saknar inbördes samband. Bestämmelsen i *första meningen* anger vad som krävs för att en tjänst med anknytning till transportverksamhet ska anses omsatt inom landet. Vad som fordras för omsättning inom landet av tjänster i form av värdering av eller arbete på en vara som är lös egendom anges i *andra meningen*.

När det gäller bestämmelsen i andra meningen bör rådets förordning (EG) 1777/2005⁵⁴ av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt noteras. I förordningen finns bindande tillämpningsföreskrifter rörande tillämpningen av den tidigare artikel 54.2 i mervärdesskattedirektivet vid montering och installation. Om en näringsidkare endast monterar olika maskindelar som alla har tillhandahållits honom av kunden ska detta anses som arbete på lös egendom. Detta gäller dock inte i de fall då de varor som monteras blir del i fast egendom (artikel 3.2 och 5 i rådets förordning (EG) 1777/2005).

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.6.6.

13 §

Paragrafen är ny och motsvarar i huvudsak artikel 55 i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 5.6.7.

14 §

Paragrafen är ny och motsvarar i huvudsak artikel 57 i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 5.6.8.

15 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 56 i mervärdesskattedirektivet. Den behandlas i avsnitt 5.6.9.

⁵⁴ EUT L 288, 29.10.2005, s. 1 (Celex 32005R1777).

16 §

Paragrafen är ny. Se vidare avsnitt 5.6.10.

17 §

Paragrafen är ny. Se vidare avsnitt 5.6.10.

18 §

Paragrafen är ny. Se vidare avsnitt 5.6.10.

19 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 11 §. Se vidare avsnitt 5.6.10.

8 kap.

9 §

I *första stycket tredje punkten* görs en följdändring mot bakgrund av att 5 kap. 3 a § tidigare betecknades 5 kap. 9 §.

8 a kap.

11 §

Hänvisningen till 10 kap. 11 e § i paragrafens *första stycke* innebär att förvärvaren kan överta rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt avseende andra investeringsvaror än fastigheter, även när överlåtaren är en näringsidkare som inte är skattskyldig med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b. Se även kommentaren till 12 § samt avsnitt 8.

12 §

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt vid överlåtelse av fastighet kan övertas av en förvärvare, även när överlåtaren är en näringsidkare som inte är skattskyldig med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b. Se även kommentaren till 11 § samt avsnitt 8.

9 kap.

10 §

När frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse upphör med anledning av att fastigheten övergår till att användas i verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 11 e §, ska ingen jämkning ske av tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt. Ändringen i paragrafen är en konsekvens av att frivillig skattskyldighet kan medges för uthyrning till sådan näringsidkare som inte är skattskyldig med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b. Någon jämkning ska således inte ske när en sådan näringsidkare övergår till att använda en fastighet i den egna verksamheten. Jfr kommentaren till 3 kap. 3 § samt avsnitt 8.

9 a kap.

17 §

I paragrafen görs en följdändring mot bakgrund av att 5 kap. 3 a § tidigare betecknades 5 kap. 9 §.

9 b kap.

3 §

I paragrafens görs en följdändring genom att hänvisningen till 10 kap. 4 § tas bort. Den regeln är numera en förfaranderegeln betecknad 19 kap. 24 §.

4 §

I *första* och *andra styckena* görs följdändringar mot bakgrund av den nya strukturen på 5 kap.

10 kap.

1 §

Tredje stycket i paragrafen upphävs. Inskränkningarna i rätten till återbetalning enligt paragrafen regleras numera i 13 §. Se vidare avsnitt 7.7.

4 a §

I *första stycket* görs en följdändring mot bakgrund av att det *tredje stycket* upphävs. Inskränkningarna i rätten till återbetalning enligt paragrafen regleras numera i 13 §.

I *andra stycket* tas hänvisningen till 10 kap. 4 § bort. Den paragrafen betecknas numera 19 kap. 24 §. Någon ny hänvisning är emellertid inte nödvändig här, eftersom minimibeloppen numera är en förfaranderegeln. Att sådana belopp fortfarande har betydelse vid återbetalning framgår av 19 kap. 30 § som hänvisar till 19 kap. 24 §. Se vidare avsnitt 7.7.

11 f §

Paragrafen inför en återbetalningsgrund för ingående skatt för en näringsidkare som likställs med en utländsk företagare enligt 1 kap. 2 § tredje stycket.

Se avsnitt 7.6.

13 §

Inskränkningarna i rätten till återbetalning enligt 10 kap. 1–3, 4 a, 9 och 11–13 §§ samlas i paragrafen. Den förtydligas också när det gäller överensstämelsen mellan avdrags- och återbetalningsrätten enligt mervärdesskattelagen. Någon materiell förändring är inte avsedd. Endast sådan skatt som skulle ha varit möjlig att dra av kan återbetalas. Detta betyder bl.a. att avdragsförbuden i 8 kap. 9, 15 eller 16 § och reglerna om så kallad blandad verksamhet i 8 kap. 13 § måste beaktas när rättens omfattning avgörs.

När det gäller utländska företagare som är etablerade i ett annat EGT-land och omfattas av 19 kap. 1 §, inskränks avdragsrättens omfattning även av begränsningar i avdragsrätten i etableringslandet, se 13 a §.

Se vidare avsnitt 7.7.

13 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 6 andra stycket i direktiv 2008/9/EG. Paragrafen gäller utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och som ska använda det elektroniska återbetalningsförfarandet i 19 kap. 1 §. Paragrafen inskränker rätten till återbetalning av ingående skatt i Sverige med hänsyn till tillämpningen av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet i det land där företagaren är etablerad, om denne bedriver så kallad blandad verksamhet där. För dessa företagare inskränks rätten till återbetalning således såväl i enlighet med det svenska regelverket (13 §) som av reglerna om blandad verksamhet i etableringslandet. Enligt 19 kap. 5 c § ska den avdragsgilla andelen vid blandad verksamhet anges i en ansökan om återbetalning.

Se vidare avsnitt 7.8.

13 b §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 171.3 i mervärdesskattedirektivet och artikel 4 i direktiv 2008/9/EG. I paragrafen görs uttryckligt att utländska företagens rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen inte omfattar felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Se vidare avsnitt 7.9.

11 kap.

2 §

Ändringen i bestämmelsen är en följd av att bestämmelsen om omsättningsland för persontransporttjänster flyttas till den nya 5 kap. 9 §.

19 kap.

1 §

Paragrafen är ny och motsvarar artiklarna 3 b ii och 7 i direktiv 2008/9/EG. Paragrafen reglerar vilka som ska använda det elektroniska återbetalningsförfarandet. Den reglerar också hur ansökan ska gå till. Enligt *första stycket* är användningen begränsad till utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. En ytterligare förutsättning är att företagaren inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under återbetalningsperioden. Återbetalningsperioden definieras i 6 §. Ansökan ska göras hos Skatteverket. Företagaren ska dock inkomma med ansökan på elektronisk väg till en behörig myndighet i landet där han är etablerad. Senaste ansökningstidpunkt framgår av 8 § första stycket. Vad som krävs för att en ansökan ska vara fullständig följer av 2, 4 och 5 §§. Vissa minimibelopp gäller också för en ansökan (7 §). En ofullständig ansökan anses inte ha kommit in till myndigheten i fråga (8 § andra stycket). Den behöriga myndigheten utför viss kontroll enligt det landets motsvarighet till 33 § innan ansökan skickas vidare till Skatteverket eller avvisas.

Andra stycket anger att företagaren, trots att det elektroniska förfarandet som huvudregel inte är tillämpligt om företagaren har omsättningar inom landet under återbetalningsperioden, får företagaren göra i stycket närmare angivna omsättningar i Sverige och ändå omfattas av det.

Tredje stycket anger att utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land ska använda återbetalningsförfarande i 34-36 §§ för sådan återbetalning som avses i första stycket om de är registrerade till mervärdesskatt i Sverige.

Se vidare avsnitt 7.10.1 och 7.10.2.

2 §

Paragrafen är ny och motsvarar delvis artiklarna 8 och 9.1 i direktiv 2008/9/EG. Övriga delar av artiklarna genomförs i svensk rätt i mervärdesskatteförordningen (1994:223). *Första stycket första till femte punkterna* motsvarar artikel 8.1 c-e och 8.2 e-h. *Andra stycket* utgör grunden för verkställighetsföreskrifter motsvarande artikel 9.1. *Tredje stycket* utgör en erinran om att ytterligare föreskrifter finns när det gäller sökandens uppgiftsskyldighet. I stycket erinras också om att det finns verkställighetsföreskrifter angående vilket språk sökanden ska använda vid uppgiftslämnandet, vilket har sin grund i artikel 12 i direktiv 2008/9/EG.

Se vidare avsnitt 7.10.3.

3 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 14 i direktiv 2008/9/EG. Se vidare avsnitt 7.10.5.

4 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 9.2 i direktiv 2008/9/EG. Se vidare avsnitt 7.10.4.

5 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 11 i direktiv 2008/9/EG. Se vidare avsnitt 7.10.4.

6 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 16 i direktiv 2008/9/EG. Se vidare avsnitt 7.10.6.

7 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 17 i direktiv 2008/9/EG. Paragrafen anger i *första* och *andra styckena* de minsta belopp som en ansökan om återbetalning får avse. Regleringen i styckena korresponderar med de olika perioder som är tillåtna enligt 6 §.

Se vidare avsnitt 7.10.7.

8 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 15.1 i direktiv 2008/9/EG. *Första stycket* anger när sökanden senast ska ha lämnat in en ansökan om återbetalning. Även om ansökan lämnas till den behöriga myndigheten i det EG-land där sökanden är etablerad, är det Skatteverkets som avgör om den kommit in för sent.

Andra stycket anger att en ansökan ska anses ha kommit in till den behöriga myndigheten endast om den innehåller alla uppgifter som krävs enligt mervärdesskattelagen. Frågan om att komplettera en ofullständig ansökan uppkommer således inte. Vilka uppgifter som ska uppges följer av 2, 4 och 5 §§.

Se vidare avsnitt 7.10.8.

9 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 19.1 i direktiv 2008/9/EG. Angående den underrättelseskyldighet som föreskrivs i paragrafen för Skatteverket, se vidare avsnitt 7.10.9.

10 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 20.1 första och andra styckena i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar Skatteverkets rätt att begära uppgifter. *Första stycket* utgör grunden för denna rätt. I det stycket anges också av vem uppgifterna får begäras och att detta ska ske på elektronisk väg.

Andra stycket begränsar användningen av de elektroniska medlen när det gäller andra än sökanden och den behöriga myndigheten i EG-landet där sökanden är etablerad. I det fallet förutsätter användningen att Skatteverket vet att mottagaren av begäran har tillgång till sådana medel.

Paragrafens *tredje stycke* anger att Skatteverket får begära ytterligare uppgifter upprepade gånger, vilket betecknas kompletterande ytterligare uppgifter. Denna regleringsteknik har sin grund i direktiv 2008/9/EG och skiljer sig från vedertagen svensk lagstiftningsteknik. I en rätt för Skatteverket att få begära ytterligare uppgifter ligger att så får ske fler gånger än en. Terminologin med ytterligare uppgifter och kompletterande ytterligare uppgifter har emellertid enligt direktivet betydelse för olika tidsfrister och därmed även i svensk rätt, se t.ex. 14 §.

Se vidare avsnitt 7.10.10.

11 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 20.1 tredje stycket i direktiv 2008/9/EG. Bestämmelsen är ett komplement till Skatteverkets rätt att begära uppgifter enligt 10 §. I den nu aktuella paragrafen ges verket en rätt att begära original eller kopior av fakturor eller importdokument. En begäran enligt paragrafen sker på de villkor som anges i 10 §.

Se vidare avsnitt 7.10.10.

12 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 20.2 i direktiv 2008/9/EG. Bestämmelsen reglerar när uppgifter som Skatteverket har begärt under utredningen av en ansökan om återbetalning senast ska komma in till verket. Bestämmelsen gäller uppgifter från sökanden, en myndighet i ett annat EG-land som hanterar återbetalningsansökningar eller någon annan. Om svar inkommer eller inte har betydelse för vid vilken tidpunkt Skatteverket senast ska fatta beslut i fråga om en ansökan, se 14 §.

Se vidare avsnitt 7.10.10.

13 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 19.2 i direktiv 2008/9/EG. Bestämmelsen anger huvudregeln för vid vilken tidpunkt Skatteverket senast ska fatta beslut i fråga om en ansökan om återbetalning. Regleringen avser det fall när verket inte har vidtagit några utredningsåtgärder i anledning av ansökan. De sistnämnda fallen regleras i 14 §.

Se vidare avsnitt 7.10.11.

14 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 21 i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar senaste beslutstidpunkt för Skatteverket avseende en ansökan om återbetalning efter det att verket har begärt ytterligare uppgifter. *Första stycket första punkten* reglerar denna tidpunkt när en begäran om ytterligare uppgifter har besvarats. *Första stycket andra punkten* föreskriver tidpunkten för det fall begäran inte besvarats.

Andra stycket stadgar Skatteverkets minimifrist för handläggningen av ett återbetalningsärende efter verket begärt ytterligare uppgifter från sökanden. Verket har alltså alltid minst sex månader till förfogande för handläggningen i detta fall. Detta oberoende av när en begäran om uppgifter besvaras.

I *tredje stycket* regleras den senaste beslutstidpunkten avseende en återbetalningsansökan i det fall skatteverket begärt ytterligare uppgifter fler gånger än en.

Se vidare avsnitt 7.10.12.

15 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 13 i direktiv 2008/9/EG. I *första stycket* anges att sökanden i visst fall är skyldig att korrigera ett belopp som sökts eller redan återbetalats. *Andra stycket* anger när korrigeringen senast ska göras. *Andra stycket första punkten* fastställer huvudsättet för hur korrigeringen ska göras, dvs. i en ansökan om återbetalning. *Andra stycket andra punkten* innehåller en reservregel för det fall sökanden inte lämnar någon återbetalningsansökan. I ett sådant fall ska i stället en särskild anmälan lämnas.

Se vidare avsnitt 7.10.14.

16 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 25 i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar vilka beslut Skatteverket ska fatta när sökanden har korrigerat ett sökt eller återbetalat belopp enligt 15 §. *Första stycket första och andra punkterna* reglerar de beslut Skatteverket ska fatta efter sökandens korrigering i en ansökan om återbetalning respektive en särskild anmälan. *Andra stycket* avser verkställighet av ett återbetalningsbeslut efter ansökan i form av en särskild anmälan. Verkställighetsbestämmelser för denna beslutstyp finns i 20 kap. 5 §.

Se vidare avsnitt 7.10.15.

17 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 24.1 i direktiv 2008/9/EG. Av *första stycket* framgår att Skatteverket ska formalisera återkravet i ett beslut. Verkställighet av beslutet regleras i 20 kap. 5 §. *Andra stycket* innehåller en bestämmelse som medger att ett felaktigt utbetalt belopp och skattetillegg får räknas av mot andra belopp som sökanden beviljats få återbetalda. *Tredje stycket* föreskriver att återbetalnings- och avräkningsbeslut får verkställas omedelbart. Det är en praktisk fråga för Skatteverket och Kronofogdemyndigheten att samordna dessa två förfaranden.

Motsvarande bestämmelser avseende utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land finns i 28 §.

Se vidare avsnitt 7.10.16.

18 §

Paragrafen är ny och anger den senaste tidpunkt åtgärder får vidtas för att återkräva ett felaktigt återbetalat belopp.

Se vidare avsnitt 7.10.16

19 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 22 i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar dels vid vilken tidpunkt en utbetalning senast ska ske och till vem beloppet ska betalas (*första stycket*), dels var utbetalningen ska ske (*andra stycket*).

Se vidare avsnitt 7.10.17.

20 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 26 i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar sökandens rätt till ränta och när denna rätt bortfaller. I *första stycket* anges att ränta ska utgå om utbetalningen sker efter senaste tidpunkt som föreskrivs i 19 § första stycket. Enligt *andra stycket* upphör rätten till ränta om sökanden inte besvarat en begäran om ytterligare uppgifter från Skatteverket eller inkommit med sitt svar för sent.

Se vidare avsnitt 7.10.18.

21 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 27.1 och artikel 27.2 första stycket i direktiv 2008/9/EG. *Första stycket* anger den tidpunkt från vilken ränta ska utgå om en utbetalning av ingående skatt görs för sent. *Andra stycket* anger vilken räntesats räntan ska beräknas efter.

Se vidare avsnitt 7.10.18.

22 §

Paragrafen är omnummererad och betecknades tidigare 1 §. I *första* och *andra styckena* införs lokutionen ”utländsk företagare som inte är etablerad in något EG-land” för att begränsa bestämmelsernas tillämpningsområde till sådana företagare. Bestämmelsen är enbart tillämplig när en sådan företagare ansöker om återbetalning med stöd av 10 kap. 1–3 §§. Om ansökan grundas på dessa i kombination med andra grunder ska ansökan i stället göras enligt 34 §. Mot bakgrund av att 19 kap. har en ny struktur ändras hänvisningen i andra stycket till att avse 34–36 §§.

Se vidare avsnitt 7.11.1 och 7.11.2.

23 §

Paragrafen är omnummererad och betecknades tidigare 2 §. I *första mening* tas en hänvisning till 22 § in för att tydliggöra paragrafens tillämpningsområde.

Jämför avsnitt 7.11.2.

24 §

Paragrafen är omnummererad och betecknades tidigare 10 kap. 4 §. Den är numera en förfaranderegler, är språkligt ändrad och inkluderar en hänvisning till 22 § för att förtydliga tillämpningsområdet. Den är i sak ofö-

rändrad så när som på att minimibeloppen för en ansökan är anpassade för att överensstämma med dem som gäller för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land (se 7 §).

Se vidare avsnitt 7.11.5.

25 §

Paragrafen är omnummererad och betecknades tidigare 3 §. *Första stycket* tillfogas en hänvisning till 22 § för att tydliggöra tillämpningsområdet.

I *andra stycket första punkten* förtydligas bestämmelsen på så sätt att det redan genom lagtexten framgår att den faktura som ska bifogas en ansökan ska bifogas i original. I *andra stycket andra punkten* uppställs numera ett krav på att sökanden ska förebbringa ett intyg om att denne är näringsidkare i stället för som tidigare skattskyldig.

Hänvisningen i *tredje stycket* ändras till 22 § mot bakgrund av de omstruktureringar som 19 kap. genomgått.

Slutligen görs vissa rent språkliga justeringar i första, andra och *fjärde styckena*.

Femte stycket innehåller numera ett krav på eget undertecknande av en ansökan.

Se vidare avsnitt 7.11.4.

26 §

Paragrafen är omnummererad och betecknades tidigare 4 §. I bestämmelsen införs en hänvisning till 22 §. Det görs även en språklig ändring.

Se vidare avsnitt 7.11.7.

27 §

Paragrafen är ny. Den har sin grund i artikel 3 i det trettonde direktivet och hämtar sitt konkreta innehåll från artikel 7.4 i det åttonde direktivet.

Bestämmelsen gäller enbart utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land, vilket följer av hänvisningen till 22 §. Tidpunkten för när Skatteverket senast ska ha fattat beslut om en ansökan om återbetalning utgår från när en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket. Vad som krävs i detta avseende framgår av 25 § och den ansökningsblankett som ska användas.

I sammanhanget bör noteras att sättet för att bestämma den senaste tidpunkten för Skatteverkets beslut i aktuellt fall är helt skiljt från vad som gäller enligt 13 och 14 §§. Det bör särskilt uppmärksammas att det enligt denna paragraf inte finns någon krav att sökanden ska ha tillställts beslutet inom sexmånadersperioden. Beslutet ska vara meddelat inom denna frist, medan posttransporten därefter inte beaktas. Det ligger i sakens natur att överlämnandet av beslutet till brevbefordran på sedvanligt vis bör ske utan dröjsmål.

Se även avsnitt 7.11.8.

28 §

Paragrafen är omnummererad och betecknades tidigare 7 §. *Första styckets* lydelse har anpassats till 17 § och därigenom den formulering som artikel 24.1 i direktiv 2008/9/EG har. Paragrafens tillämpningsområde begränsas genom att en hänvisning till 22 § tas in.

Andra stycket innehåller inte längre en bestämmelse om att ett felaktigt återbetalat belopp får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft.

Verkställighetsbestämmelserna är i stället samlade i *tredje stycket*. Bestämmelsen där föreskriver dels att ett beslut om betalningsskyldighet får verkställas även om det inte fått laga kraft. Det ska följaktligen överlämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning enligt 20 kap. 5 §. Bestämmelsen anger också att ett sådant beslut är omedelbart verkställbart när det gäller att avräkna det belopp det avser mot vad sökanden har beviljats genom en annan återbetalningsansökan. Det är en praktisk fråga för Skatteverket och Kronofogdemyndigheten att samordna dessa två förfaranden.

Se vidare avsnitt 7.11.2.

29 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 8 §. Den kompletteras dock med en hänvisning till 28 § för att avgränsa tillämpningsområdet.

Se vidare avsnitt 7.11.2.

30 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 10 §. I *första stycket* görs endast en språklig ändring. I *andra stycket* justeras paragrafhänvisningarna för att beakta de omdispositioner som förslaget medfört i 5 kap. I andra stycket införs också en ny hänvisning till 24 §, vilken ersätter den hänvisning som tidigare fanns 10 kap. 4 a § andra stycket till 10 kap 4 §.

Se vidare avsnitt 7.12.

31 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 7 i direktiv 2008/9/EG. I första stycket anges hur en i Sverige etablerad företagare ska förfara för att få återbetalning i ett annat EG-land där denne inte är etablerad.

I *andra stycket* anges att det ska ske via den portal Skatteverket inrättat härför.

Se vidare avsnitt 7.13.2.

32 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 15 i direktiv 2008/9/EG. *Första stycket* reglerar när en återbetalningsansökan som en i Sverige etablerad företagare riktar till ett annat EG-land senast ska ha kommit in till Skatteverket. Det bör dock understrykas att det är den behöriga myndigheten i detta andra EG-land som avgör om ansökan kommit in för sent. Skatteverket ska alltså även vidarebefordra för sent inkomna ansökningar till myndigheten i fråga. I vilka fall Skatteverket inte ska vidarebefordra en ansökan framgår av 33 §.

Av *andra stycket* framgår vilka uppgifter sökanden måste ha lämnat för att en ansökan ska anses ha kommit in. Vilka uppgifter som ska lämnas avgörs av det andra EG-landet enligt vad som närmare anges i stycket. I praktiken är de landsspecifika uppgifterna en fråga som hanteras av det elektroniska systemet.

I *tredje stycket* anges Skatteverkets skyldighet att bekräfta en inkommen ansökan.

Se vidare avsnitt 7.13.3.

33 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 18 i direktiv 2008/9/EG. *Första stycket* reglerar när Skatteverket ska besluta att inte vidarebefordra en ingiven ansökan. Ett sådant beslut ska fattas om verkets kontroll visar att sökanden inte är skattskyldig för omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktiga och görs i en yrkesmässig verksamhet eller har rätt till återbetalning för vissa omsättningar inom landet.

Andra stycket föreskriver en skyldighet för Skatteverket att underrätta sökanden om ett beslut enligt första stycket. Underrättelsen ska ske på elektronisk väg.

Se vidare avsnitt 7.13.4.

34 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 11 §. Paragrafen reglerar på samma vis som förut förfarandet för icke skattskyldigas ansökningar om återbetalning enligt 10 kap. 9 och 11-13 §§. I förhållande till tidigare är dess tillämpningsområde dock inskränkt när det gäller återbetalningsansökningar från utländska företagare. Enbart dessa senare förändringar kommenteras här, om inte annat framgår.

I *första stycket* undantas återbetalningsansökningar från utländska företagare som använder det elektroniska förfarandet, dvs. som ansöker enligt 1 §, och grundar återbetalningsrätten på 10 kap. 11 och 12 §§. Utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och ansöker om återbetalning enligt 11 §, för en där uppräknad omsättning som inte anges i 1 §, ska använda förfarandet som föreskrivs i denna paragraf. Detsamma gäller utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land och som grundar sin återbetalningsrätt på 10 kap. 11 och 12 §§. För att tydliggöra vilket förfarande som ska användas av dessa, och övriga som omfattas av paragrafen, införs en hänvisning till 35 och 36 §§ i stycket.

Andra stycket föreskriver att utländska företagare som ansöker om återbetalning enligt 10 kap 1–3 §§ och är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § 2, 4, 5 eller 5 a skattebetalningslagen (1997:483) ska använda det förfarande som följer av första stycket. Stycket gäller utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land som samtidigt vill få återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands och omsättning i Sverige. Stycket gäller även återbetalningsansökningar på denna grund från utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och som har haft sådana omsättningar utomlands och i Sverige.

Se vidare avsnitt 7.14.2.

35 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 12 §. Vissa mindre förändringar har gjorts i den. En ny hänvisning till 34 § tydliggör dess tillämpningsområde. Vidare har hänvisningen att återbetalningen sker enligt 10 kap. 9-13 §§ tagits bort. Detta eftersom paragrafen även om-

fattar återbetalning enligt 10 kap. 1 § till utländska företagare som är registrerade till mervärdesskatt, se 34 §. Även hänvisningen till 21 kap. utgår, eftersom mervärdesskattelagen inte längre innehåller något sådant kapitel. Slutligen är den tidigare hänvisningen till 13 § ändrad till den paragrafens nya beteckning, dvs. 36 §.

Se vidare avsnitt 7.14.1.

36 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 13 §. Den justeras dock på så sätt att en hänvisning till 34 § läggs till för att tydligt avgränsa dess tillämpningsområde.

Se vidare avsnitt 7.14.1.

37 §

Paragrafen är endast omnumrerad och betecknades tidigare 14 §.

Se vidare avsnitt 7.14.1.

38 §

Paragrafen är endast omnumrerad och betecknades tidigare 15 §.

Se vidare avsnitt 7.14.1.

20 kap.

1 §

Genom en justering i *första stycket* görs överklaganderegler i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483) tillämpliga för de utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och använder det elektroniska återbetalningsförfarandet. Ändringen företas mot bakgrund av artikel 23.2 i direktiv 2008/9/EG. För dessa företagare gäller således nya regler om överklagandetid och forum, se vidare avsnitt 7.15.

I *andra stycket* görs vissa följdändringar. Hänvisningen till 10 kap. 4 § tas bort, eftersom den regeln numera är en förfaranderegler och betecknas 19 kap. 24 §. Vidare hänvisas till 19 kap. 28 §, vilket är den beteckning 19 kap. 7 § nu ges.

En rent språklig ändring görs i *femte stycket*.

2 §

Paragrafen är ny och följer av artikel 23.2 i direktiv 2008/9/EG. Den föreskriver att två slags beslut ska omprövas enligt 21 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL). För det första beslut om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och använder det elektroniska återbetalningsförfarandet. För det andra beslut att inte skicka en återbetalningsansökan som en i Sverige etablerad näringsidkare riktat till ett annat EG-land vidare till den behöriga myndigheten i det landet.

Se vidare avsnitt 7.15.

3 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 19 kap. 5 §. Dess tillämpningsområde är numera inskränkt till att omfatta utländska före-

tagare som inte är etablerade i något EG-land och som inte heller ansöker om återbetalning i en skatte- eller självdeklaration.

Se vidare avsnitt 7.15.

4 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 19 kap. 6 §. I *första stycket* införs en hänvisning till 3 § för att klargöra att enbart omprövningar enligt sistnämnda lagrum omfattas av paragrafens regel om res judicata och dess olika formkrav.

Vissa språkliga ändringar företas i *andra stycket*.

Jfr avsnitt 7.11.2.

5 §

Paragrafen är ny. Se vidare avsnitt 7.16.

6 §

Paragrafen är ny. Genom bestämmelsen tydliggörs att skattetillegg kan påföras enligt vad som föreskrivs i 15 kap. SBL om en oriktig uppgift lämnats till ledning för ett beslut om återbetalning enligt 10 kap. ML.

Se vidare avsnitt 7.17.

11.2 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) år 2011

5 kap.

11 §

I *första stycket första meningen* införs en begränsning av vem bestämmelsen gäller utan att förändra vilka tjänster paragrafen avser. Ändringen innebär att paragrafen enbart avser tjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare. Ändringen motsvarar artikel 54.1 i mervärdesskattedirektivet i lydelsen enligt artikel 3 i direktiv 2008/8/EG.

Se vidare avsnitt 5.8.

11 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 53 i mervärdesskattedirektivet i lydelsen enligt artikel 3 i direktiv 2008/8/EG. *Första stycket* bestämmer paragrafens tillämpningsområde. Den avser enbart omsättningar av tjänster till någon som är näringsidkare. Paragrafen avser tillträdet, och tjänster i anknytning till detta, till vissa slags evenemang som anges i *andra stycket*. Inget annat än dessa tjänster omfattas av regeln. Ett evenemang är något som sker på en specifik plats och är begränsat i tiden, t.ex. en mäsas, en idrottstävling eller en teaterföreställning. Tillträdet kan exemplifieras med entrébiljetten till en mäsas. Exempel på tjänster i anslutning till tillträdet är garderobs- eller toalettavgifter på en mäsas eller teater. För andra tjänster än tillträdet och tjänster i anknytning till detta gäller huvudregeln i 5 kap. 5 §. Ett exempel härpå är en mäsasarrangörs tillhandahållande till en utställare på mäsasan.

Se vidare avsnitt 5.8.

11.3 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) år 2013

5 kap.

15 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 56.2 första stycket mervärdesskattedirektivet (enligt artikel 4 i direktiv 2008/8/EG). Den reglerar all annan uthyrning av transportmedel än den korttidsuthyrning som regleras i 15 §, dvs. ”långtidsuthyrning” av transportmedel. *Första stycket första punkten* stadgar att den enbart gäller uthyrning till andra än näringsidkare, dvs. normalt sett privatpersoner. Till skillnad från 5 kap. 15 § som reglerar korttidsuthyrning är det inte avgörande om transportmedlet ställs till kundens faktiska förfogande i Sverige. För att bestämmelsen ska tillämpas krävs i stället enligt *Första stycket andra punkten* att förvärvaren av uthyrningstjänsten är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.

Andra stycket inskränker första styckets tillämpningsområde. Det utgör en spegelbild av regleringen i 15 b § och gör att bestämmelserna i första stycket inte omfattar långtidsuthyrningar av fritidsbåtar som ska beskattas i andra EG-länder. T.ex. ska en svensk privatpersons långtidshyra av en fritidsbåt som levereras till honom i Tyskland från en näringsidkares fasta etableringsställe där.

Långtidsuthyrning av transportmedel till en näringsidkare regleras inte särskilt. Sådan uthyrning omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 §, dvs. är omsatt i Sverige om kunden är etablerad här.

Se vidare avsnitt 5.9.2.

15 b §

Paragrafen är ny motsvarar artikel 56.2 andra stycket mervärdesskattedirektivet (enligt artikel 4 i direktiv 2008/8/EG). Den avser på samma vis som 15 a § ”långtidsuthyrning”. *Första punkten* anger paragrafens tillämpningsområde till andra än näringsidkare. *Andra punkten* anger uthyrningens föremål till fritidsbåtar och var den ska levereras till hyrestagaren. Med en fritidsbåt avses en sådan båt som inte används i en yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske. I *tredje punkten* regleras uthyrarens etablering. Det är således utan betydelse för bedömningen av beskattningsland i dessa fall var kunden är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas.

Se vidare avsnitt 5.9.3.

11.4 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

3 kap.

1 §

Vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder ska använda det elektroniska förfarandet som följer av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Dessa företagare kan ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML. För att en sådan

företagare inte ska behöva registrera sig till mervärdesskatt, och därigenom omfattas av deklarationsförfarandet i 19 kap. 34 § ML, undantas de från registreringskyldigheten i *fjärde punkten*.

En ny *punkt 5 a* införs i paragrafen. Syftet med den nya punkten är att ge en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land tillgång till återbetalningsförfarandet i 19 kap. 34 § ML i en sådan situation som beskrivs i avsnitt 7.18. Den registreringskyldighet som införs ska förstås mot bakgrund av hur det förfarande som regleras i 19 kap. 34 § ML är konstruerat.

Se vidare avsnitt 7.18.

10 kap.

33 §

I *första stycket* införs en ny *andra punkt*. Punkten motsvarar artikel 262 c i mervärdesskattedirektivet. Regleringen riktar sig till den som säljer tjänster till en köpare i ett annat EG-land som är skattskyldig enligt det landets motsvarighet till artikel 196 i mervärdesskattedirektivet. Punktens tillämplighet förutsätter också att omsättningen av tjänsten är skattepliktig i det andra EG-landet. För att avgöra om det föreligger skyldighet att ta upp en tjänst i den periodiska sammanställningen måste säljaren alltså ha kännedom om reglerna i köparens land.

I *andra stycket* görs vissa språkliga ändringar.

Se vidare avsnitt 5.7.

34 §

I paragrafen införs ett nytt *andra stycke*. Stycket ger den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning möjlighet att göra det genom elektronisk filöverföring. Med filöverföring menas att en fil överförs från en källa till en annan. Skatteverket ska tillhandahålla möjligheter för elektroniska filöverföring. Verket får dock bestämma hur filöverföringen ska ske.

Tredje stycket förtydligas mot bakgrund av det nya *andra stycket*. I likhet med tidigare kan den periodiska sammanställningen, efter särskilt medgivande, lämnas med hjälp av annan automatisk databehandling, ADB. Exempel på ADB är webbportallösningar där uppgifter knappas direkt in i ett formulärfält, diskett, CD-skiva eller minneskort av olika slag. Redan i dag kan sammanställningar lämnas genom filöverföring eller via e-tjänst (direktregistrering). Bestämmelsen innebär således ett förtydligande av nuvarande lagtext.

Se vidare avsnitt 6.3.

35 §

I paragrafen införs en ny huvudregel om att den periodiska sammanställningen ska lämnas för varje kalendermånad. Denna huvudregel omfattar även periodiska sammanställningar som ska upprättas för sådana gränsöverskridande tjänster som avses i 33 § 2.

Se vidare avsnitt 6.1.

35 a §

I den nya paragrafens *första stycke* regleras ett undantag från huvudregeln i 35 §, innebärande en möjlighet att lämna en periodisk

sammanställning för varje kalenderkvartal i stället för varje kalendermånad. Enligt bestämmelsen är förutsättningen för kvartalsredovisning att det sammanlagda värdet av omsättning och överföringar av varor och omsättning av tjänster inte överstiger 500 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, för vare sig det aktuella kalenderkvartalet eller för något av de fyra föregående kalenderkvartalen. De företag som levererar både varor och tjänster till ett annat EG-land kan lämna en sammanställning för varje kalenderkvartal om det sammanlagda värdet av både varorna och tjänsterna understiger 500 000 kronor.

Ett beslut av Skatteverket att tillåta kvartalsredovisning upphör enligt paragrafens *andra stycke* att gälla när förutsättningarna för beslutet inte längre är uppfyllda, vilket innebär att huvudregeln om månadsredovisning åter blir tillämplig för den månad då tröskelvärdet överskreds.

I paragrafens *tredje stycke* anges att när tröskelvärdet på 500 000 kronor överskrids under ett kalenderkvartal inträder en skyldighet att upprätta en sammanställning för den eller de månader som förflutit sedan kvartalets början. Om exempelvis tröskelvärdet överskrids i månad två i ett pågående kvartal ska det alltså upprättas en sammanställning även för den första månaden i det aktuella kvartalet.

Se vidare avsnitt 6.2.

36 §

Med hänsyn till att förvaltningen i den medlemsstat där mervärdesskatten är utkrävbar ska få tillgång till uppgifterna i den periodiska sammanställningen inom högst en månad efter kalendermånadens eller kalenderkvartalets utgång, har tidsfristen inom vilken sammanställningen ska lämnas satts till den 20 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser.

I fall som avses i 35 a § tredje stycket ska sammanställningen dock ha kommit in senast den 20 i månaden efter utgången av den månad då beloppet överskreds, eftersom huvudregeln inte alltid blir möjlig att följa när det gäller inlämnandet av dessa sammanställningar.

Se vidare avsnitt 6.4.

10 a kap.

1 §

Ändringen har gjorts till följd av att bestämmelsen i 5 kap. 7 § andra stycket 12 flyttas till den nya 5 kap. 18 § 12.