



Promemoria

Vissa tekniska mervärdesskattefrågor

Promemorians huvudsakliga innehåll

Promemorian innehåller ett förslag på mervärdesskatteområdet. Det inför nya regler i mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och skattebetalningslagen (1997:483).

Förslaget kan indelas i fyra inbördes åtskilda delförslag. Tre av dessa utgör juridisk-tekniska ändringar i mervärdesskattesystemet, vilka följer av ett nytt EU-direktiv (2009/162/EU). Det fjärde delförslaget innebär olika ändringar i mervärdesskattelagen och skattebetalningslagen som i huvudsak sammanhänger med reglerna som infördes i samband med genomförandet av det så kallade momspaketet (se prop. 2009/10:15) i svensk rätt.

Det första delförslaget rör regelverken avseende omsättningsland för och import av el och gas. Dessa förtydligas bl.a. på så vis att det klart framgår att de omfattar fler typer av överföringssystem för gas än vad som uttryckligen anges i dag. Regelverken utvidgas också till att omfatta leveranser av värme och kyla respektive viss import av gas som transporterats av fartyg.

Delförslag två förtydligar reglerna om internationella organisationers skattefria inköp av varor och tjänster.

Det tredje delförslaget inför en begränsning i avdragsrätten för ingående mervärdesskatt för vissa varor som både används av den skattskyldige i sin verksamhet och för privat bruk eller för annat ändamål än verksamheten. Den ingående skatten får i det fallet endast dras av i proportion till den omfattning varan används i verksamheten. Om användningen av varan sedermera ändras ska den ingående skatten som huvudregel jämkas enligt mervärdesskattelagens regler för detta. Vidare föreskrivs att reglerna om uttagsbeskattning inte är tillämpliga vid sådan ändrad användning.

Det sista delförslaget avser bl.a. olika justeringar av vissa importregler avseende undantag från skatteplikt och omsättningsland. Vidare förtydligas tidpunkten för när uppgifter ska rapporteras i en periodisk sammanställning.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	4
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
1.2	Förslag till ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.....	15
1.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	18
2	Ärendet och dess beredning.....	19
3	Bakgrund.....	20
4	Gällande rätt.....	21
4.1	EU-rätt.....	21
4.2	Svensk rätt.....	21
5	Förslag och överväganden.....	22
5.1	Definitionerna av punktskattepliktiga varor och materiella ting.....	22
5.2	Förslag avseende mervärdesskatteregler för gas, el, värme och kyla.....	23
5.2.1	Inledning.....	23
5.2.2	Import av gas, el, värme eller kyla m.m.....	24
5.2.3	Omsättningslandsregler för gas, el, värme och kyla.....	25
5.2.4	Omsättningsland för vissa tjänster som har samband med omsättning av gas, el, värme eller kyla.....	26
5.3	Förslag avseende internationella organisationer m.fl.....	27
5.3.1	Undantag från skatteplikt för viss omsättning till internationella organisationer m.fl. i andra EU-länder.....	27
5.3.2	Återbetalning av ingående mervärdesskatt till internationella organisationer m.fl. och frihet från sådan skatt vid deras import av varor.....	28
5.4	Begränsningar i avdragsrätten i visst fall m.m.....	32
5.5	Diverse förslag.....	35
5.5.1	Inledning.....	35
5.5.2	Omsättningsland för monteringsleveranser.....	35
5.5.3	Person- och varutransporttjänster.....	36
5.5.4	Tjänster i samband med viss import av varor.....	37
5.5.5	Förtydligande av tidpunkten för uppgifters rapportering i periodisk sammanställning.....	38
5.5.6	Vissa redaktionella ändringar.....	38
6	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser.....	38

7	Statsfinansiella och andra effekter	39
8	Författningskommentar	40
8.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	40
8.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	43
8.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	44

1 Lagtext

Förslag till lagtext.

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

Häri genom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att rubrikerna närmast efter 5 kap. 1 § och 10 kap. 3 § ska utgå, dels att 1 kap. 4 a och 13 b §§, 3 kap. 30, 30 a och 32 §§, 5 kap. 1, 2 a, 2 c och d §§, 9 §, 18 § 13 samt 19 §, 8 a kap. 2 § och 10 kap. 6 §, ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 5 kap. 2 § ska lyda ”Omsättning inom landet av varor” och närmast efter 5 kap. 3 a § ska lyda ”Omsättning inom landet av tjänster”,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf 8 kap. 3 a §,

dels att det i lagen ska införas en ny rubrik närmast före 5 kap. 19 § som ska lyda ”Undantag från 4–18 §§ och 9 b kap. 4 §”.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 a §³

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt *skall* anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket *första meningen* vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt *ska* anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

13 b §⁴

Med punktskattepliktiga varor *förstås sådana alkohol-, tobaks-, eller energiprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt Europeiska gemenskapens punktskatte regler.*

Med punktskattepliktiga varor *avses* energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror enligt *definitionerna av dessa i gällande gemenskapslagstiftning för punktskatter.*

Definitionen i första stycket om-

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112), senast ändrad genom rådets direktiv 2010/23/EU (EUT L 72, 20.3.2010, s. 1, Celex 32010L0023).

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2006:905.

⁴ Senaste lydelse 2007:463.

fattar inte gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system.

Lydelse enligt promemorian Förändrade krav avseende undantag från skatteplikt för viss import av varor, dnr Fi2010/2622 *Föreslagen lydelse*

3 kap.
30 §⁵

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt

1. 30 a § första stycket 2–4 eller andra stycket, eller

2. 30 a § första stycket 1 eller fjärde stycket, om importören vid importtillfället har angivit registreringsnumret till mervärdesskatt som

a) denne har i Sverige, och

b) denne har i det EG-land dit varan överförs eller köparen av varan har i ett annat EG-land.

Tullverket får i det fall som anges i andra stycket 2 begära att importören vid importtillfället ska inkomma med bevisning om att varorna är avsedda att transporteras eller sändas till ett annat EG-land. Om bevisningen inte inkommer senast vid importtillfället saknas rätt till undantag från skatteplikt.

Från skatteplikt undantas även import av gas genom *distributions-systemet för naturgas* eller av el.

Från skatteplikt undantas även import av

1. gas som

a) transporteras genom ett naturgassystem eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller

b) införs, från ett fartyg som transporterar gas, i ett

– naturgassystem, eller

– rörledningsnät uppströms,

2. el, eller

3. värme eller kyla genom ett nät för värme och kyla.

⁵ Lydelse enligt promemorian Förändrade krav avseende undantag från skatteplikt för viss import av varor, dnr Fi2010/2622.

30 a §⁶

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

1. köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor,

2. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson,

3. köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, *i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet, eller*

3. köparen är en beskickning eller ett konsulat *stationerat* i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat,

3 a. köparen är ett i ett annat EG-land stationerat kontor eller liknande som tillhör

– Europeiska gemenskapen,

– Europeiska atomenergigemenskapen,

– Europeiska centralbanken,

– Europeiska investeringsbanken, eller

– ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier⁷ gäller, eller

4. köparen är en internationell organisation *med säte* i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, *i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet.*

4. köparen är *ett i ett annat EG-land stationerat kontor eller liknande som tillhör* en annan internationell organisation *än som anges i 3 a*, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt första stycket 1 från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt.

⁶ Senaste lydelse 2001:971.

⁷ EUT C321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls *Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen.*

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls *ett i ett annat EG-land stationerat kontor eller liknande som tillhör*

1. någon av dem som anges i första stycket 3 a, eller

2. internationella organisationer som avses i första stycket 4, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Från skatteplikt undantas en sådan överföring av en vara som avses i 2 kap. 1 § andra stycket om förhållandena är sådana som anges i första stycket 1 eller 2 eller andra stycket i förevarande paragraf.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt första stycket 3, 3 a eller 4 eller tredje stycket 1 eller 2 endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges en motsvarande omsättning i EG-landet där köparen är stationerad.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt första stycket 3 a och tredje stycket 1 endast i den omfattning detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.

32 §⁸

Utgör ersättningen för en tjänst en sådan bikostnad som enligt 7 kap. 8 § tredje stycket *skall* ingå i beskattningsunderlaget för import, är omsättningen av tjänsten undantagen från skatteplikt.

Utgör ersättningen för en tjänst en sådan bikostnad som enligt 7 kap. 8 § tredje stycket *ska* ingå i beskattningsunderlaget för import, är omsättningen av tjänsten undantagen från skatteplikt. *Detsamma gäller om en sådan bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EG-land i enlighet med det landets tillämpning av artikel 86.1 b i rådets direktiv*

⁸ Senaste lydelse 2004:118.

5 kap.

1 §⁹

I 2–16 §§ och 9 b kap. 4 § första stycket finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–16 §§ anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–16 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

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

2 a §

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 *skall* varan inte anses omsatt inom landet, om

1. varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land, och

2. *säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning.*

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 *ska* varan inte anses omsatt inom landet, om

1. varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land *och säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning, eller*

2. *varan transporteras av säljaren, köparen eller någon annan och ska installeras eller monteras i ett annat EG-land av säljaren eller för dennes räkning.*

2 c §¹⁰

Omsättning av gas genom *distributionssystemet för naturgas, eller av el*, till en skattskyldig återförsäljare *skall* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige eller, om återförsäljaren *saknar* sådant säte eller etableringsställe i Sverige, *han* är bosatt eller stadigvarande

Omsättning av gas genom *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller varje gasnät som är anslutet till ett sådant system*, till en skattskyldig återförsäljare *ska* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe *här* för vilket varan levereras. Om återförsäljaren *varken*

⁹ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁰ Senaste lydelse 2004:1155.

vistas här.

här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är varan omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Vad som sägs i första stycket gäller även omsättning av

1. el, eller

2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Med en skattskyldig återförsäljare förstås i denna paragraf en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas eller el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

Med en skattskyldig återförsäljare förstås i denna paragraf en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas, *el, värme* eller *kyla* består i att sälja sådana produkter vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

2 d §¹¹

Omsättning av gas genom *distributionssystemet för naturgas*, eller av *el*, som inte omfattas av 2 c §, *skall* anses som en omsättning inom landet, om köparens *egentliga* användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. Om varan helt eller delvis faktiskt inte förbrukas av köparen, anses denna icke förbrukade vara ha använts och förbrukats i Sverige, om *han* har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras här eller, om han saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, *han* är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Omsättning av gas genom *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, som inte omfattas av 2 c §, ska* anses som en omsättning inom landet, om köparens *faktiska* användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige.

Om varan helt eller delvis inte faktiskt förbrukas av köparen, anses denna icke förbrukade vara ha använts och förbrukats i Sverige, om *denne* antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe *här* för vilket varan levereras. Om *köparen varken här eller utomlands har sådant säte eller fast*

¹¹ Senaste lydelse 2004:1155.

etableringsställe, är varan omsatt inom landet, om *denne* är bosatt eller stadigvarande vistas i *Sverige*.

Vad som sägs i första och andra styckena gäller även omsättning av

1. el, eller

2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

9 §¹²

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten *i sin helhet* genomförs i Sverige, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten *inte till någon del* genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare.

Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:000) ska anses som en omsättning inom landet.

18 §¹³

Bestämmelserna i 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,

¹² Lydelse enligt prop. 2009/10:216.

¹³ Senaste lydelse 2009:1333.

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 *distributions-system för naturgas* och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster.
13. tillträde till, överföring *eller distribution* genom och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till *tillträdes-, överförings- eller distributions-tjänsterna avseende*
 a) *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,*
 b) *ett system för el, eller*
 c) *ett nät för värme eller kyla.*

19 §¹⁴

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. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i samband med export eller import av varor som omfattas av 9 c kap. 1 §,

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

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

- a) export,
 b) import av varor som omfattas av
 – 9 c kap. 1 §, *eller*
 – *ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering, eller*
 c) *införsel av varor till ett annat EG-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61 eller 157.1 a i direktiv*

¹⁴ Senaste lydelse 2009:1333.

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,

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 §,

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

8 kap.

3 a §

Ingående skatt får endast dras av i proportion till den omfattning en skattskyldig använder en vara i sin verksamhet, om skatten hänförs till en vara som

a) inte omfattas av ett avdragsförbud som följer av 9 och 10 §§, 15 eller 16 §, och både används

b) av den skattskyldige i verksamheten, och

c) för

– dennes privata bruk,

– personalens bruk, eller

– generellt sett annat ändamål än för verksamheten.

Om användningen av en vara som avses i första stycket ändras, ska den ingående skatten jämkas i enlighet med vad som föreskrivs i 8 a kap.

Bestämmelserna i 2 kap. 5 § är inte tillämpliga vid ändrad användning av en sådan vara som avses i första stycke, utom vad avser sådant skepp, fartyg eller luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §.

8 a kap.

2 §¹⁵

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,
1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 10 000 kronor,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

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

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

10 kap.

6 §¹⁶

Utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

1. varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,
2. inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
3. tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
4. tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges i 1–3 eller på motorfordon,
5. teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,
6. sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi skall tas ut,

¹⁵ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁶ Senaste lydelse 2004:1155.

7. alkohol- och tobaksvaror,

8. tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och

9. bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Rätt till återbetalning enligt första stycket har även *representation* i Sverige för *Europeiska gemenskaperna och Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar*.

Rätt till återbetalning enligt första stycket har även *ett* i Sverige *stationerat kontor eller liknande som tillhör*

– *Europeiska gemenskapen,*
– *Europeiska atomenergigemenskapen,*

– *Europeiska centralbanken,*
– *Europeiska investeringsbanken, eller*

– *ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier gäller.*

Rätt till återbetalning enligt andra stycket gäller endast i den omfattning detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

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

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

*dels att det i lagen ska införas en ny 2 kap. 3 a §,
dels att 1 kap. 4 § och 2 kap. 2 § ska ha följande lydelse.*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹⁷

Genom denna lag genomförs

– rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor (*kodifierad version*)¹⁸,

– artikel 12 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, senast ändrat genom rådets direktiv 2010/12/EU¹⁹,

– rådets direktiv 2007/74/EG av den 20 december 2007 om undantag från mervärdesskatt och punktskatt på varor som införs av resande från tredjeländer²⁰,

– artikel 143 fa i rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, 2006/112/EG, senast ändrat genom rådets direktiv 2010/23/EU²¹, och

– rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer²²,

– rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer²³.

¹⁷ Senaste lydelse 2008:1413.

¹⁸ EUT L 292, 10.11.2009, s. 5, Celex 32009L0132.

¹⁹ EUT L 50, 27.2.2010, s. 1, Celex 32010L0012.

²⁰ EUT L 346, 29.12.2007, s. 6, Celex 32007L0074.

²¹ EUT L 72, 20.3.2010, s.1, Celex 32010L0023.

²² EUT L 286, 17.10.2006, s. 15, Celex 32006L0079.

²³ EUT L 286, 17.10.2006, s. 15, Celex 32006L0079.

– rådets direktiv 83/181/EEG av den 28 mars 1983 bestämmande omfattningen av artikel 14.1 d i direktiv 77/388/EEG om frihet från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor, senast ändrat genom rådets direktiv 91/680/EEG²⁴ och

– artikel 23 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, senast ändrat genom rådets direktiv 96/99/EG²⁵.

2 kap.

2 §²⁶

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse²⁷, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrif-

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version)²⁸, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EG) nr 1186/2009, lagen om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

²⁴ EGT L 376, 31.12.1991, s. 1, Celex 31991L0680

²⁵ EGT L 8, 11.1.1997, s. 12, Celex 31996L0099.

²⁶ Senaste lydelse 2008:1413.

²⁷ EGT L 105, 23.4.1983, s. 1, Celex 31983R0918.

²⁸ EUT L 324, 10.12.2009, s. 23, Celex 32009R1186.

ter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Första stycket tillämpas också för en vara som får föras in tullfritt enligt internationella överenskommelser om gränsöverskridande renbetning mellan Sverige och Norge.

Frihet från skatt vid import ska medges även i de fall som anges i 4 och 5–9 §§ samt i 3 kap. Frihet från skatt vid import ska medges även i de fall som anges i 3 a, 4 och 5–9 §§ samt i 3 kap.

Frihet från skatt ska medges även när förutsättningar för hel frihet från tull vid temporär import föreligger.

3 a §

Rätt till frihet från mervärdes- skatt ska medges vid import av varor som görs av ett i Sverige stationerat kontor eller liknande som tillhör

- Europeiska gemenskapen,*
- Europeiska atomenergigemen- skapen,*
- Europeiska centralbanken,*
- Europeiska investeringsban- ken, eller*

– ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket pro- tokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas imm- unitet och privilegier gäller.

Frihet från skatt enligt första stycket gäller endast i den omfatt- ning detta inte leder till snedvrid- ning av konkurrensen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

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

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 33 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap. 33 §²⁹

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 överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och

2. omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG.

Uppgifterna ska tas upp i den period som omfattar den tidpunkt som följer av vad som föreskrivs i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § i mervärdesskattelagen (1994:200).

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

²⁹ Senaste lydelse 2009:1335.

2 Ärendet och dess beredning

I december 2009 antog den Europeiska unionens råd (i det följande rådet) direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt³⁰ (i fortsättningen direktiv 2009/162/EU). Denna promemoria avser det svenska genomförandet av direktiv 2009/162/EU.

Direktiv 2009/162/EU innebär i huvudsak ett antal tekniska ändringar i rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, 2006/112/EG³¹, härafter mervärdessskattedirektivet.

För det första görs vissa ändringar i lydelsen av reglerna om import och platsen för beskattning av leverans av gas och el för att dessa ska överensstämma med sitt ursprungliga syfte.³² Det förtydligas därför att den särskilda ordningen för dessa varor är tillämplig på import och leverans av naturgas genom varje system för naturgas beläget inom gemenskapens territorium eller varje nät som är anslutet till ett sådant system. Vidare utvidgas skattebefrielsen vid import av neutralitetsskäl till import med hjälp av fartyg, eftersom gasen förs in i ett naturgassystem eller ett rörledningsnät uppströms. Problematiken som uppkommer i samband med leverans och import av gas eller el gäller också leverans och import av värme eller kyla. Samma regler ska därför gälla för dessa varor som för naturgas och el. Dessutom företas motsvarande justeringar när det gäller den särskilda ordningens tillämplighet på alla slags tjänster i samband med tillhandahållandet av tillträde till samtliga system eller nät för el och naturgas samt till nät för värme och kyla.

För det andra inför direktiv 2009/162/EU, även det i förtydligande syfte och för att undvika tillämpningssvårigheter, specifika regler i mervärdesskattedirektiv för den skattefrihet som organ som har inrättats av gemenskaperna åtnjuter. Grunden för dessa är protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier. De nya reglerna särskiljs därigenom från den rättsliga grunden för skattefriheten som åtnjuts av internationella organ i allmänhet i fråga om vissa transaktioner.

Den skattefrihet som Bulgariens och Rumäniens anslutningsfördrag ger små företag respektive internationell persontransport tas, *för det tredje*, in i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2009/162/EU. Detta för ökad tydlighet och en konsekvent hantering av sådana undantag från mervärdesbeskattning. Dessa regler ska dock inte genomföras i svensk rätt.

För det fjärde klargörs och stärks grundregeln för avdragsrätten när det gäller varor som inte uteslutande används av en beskattningsbar person i samband med dennes yrkesverksamhet. De nya reglerna är obligatoriska när det gäller fast egendom och fakultativa i fråga om lös egendom. För att garantera ett rättvist avdragssystem görs reglerna för avdragsjustering

³⁰ EUT L 10, 15.1.2010, s. 14 (Celex 32009L0162).

³¹ EUT L 347, 11.12.2006 s. 1 (Celex 32006L0112). Direktivet senast ändrat genom direktiv 2010/23/EU, EUT L 14, 20.1.2009, s. 7 (Celex 32009L0117).

³² Om syftet, se rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el (EUT L 260, 11.10.2003, s. 8, Celex 32003L0092).

i mervärdesskattedirektivet tillämpliga även i de fall en varas användning inom och utanför rörelsen förändras.

Slutligen har bl.a. underhandskontakter med Skatteverket visat att vissa mindre justeringar av mervärdesskattelagen (1994:200) bör göras. Dessa är framför allt motiverade av de regler som genomför det så kallade momspaketet i svensk rätt. Korrigeringarna avser bl.a. av reglerna om undantag från skatteplikt och omsättningsland i vissa importsituationer. Vidare förtydligas när uppgifter ska rapporteras i en periodisk sammanställning.

Till grund för direktiv 2009/162/EU ligger Europeiska kommissionens (fortsättningsvis kommissionen) förslag KOM(2007) 677 slutlig. Förslaget har varit föremål för remissbehandling. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2007/10028/SKA).

3 Bakgrund

Kommissionens förslag, KOM(2007) 677 slutlig, är även känt som det tekniska direktivet. Förslagets bakgrund är att näringslivet och medlemsstaterna påpekade behovet av flera punktvisa anpassningar av mervärdesskattedirektivet. Anpassningarna sammanfördes till ett direktiv eftersom ingen av dem motiverade ett självständigt sådant. Ett delförslag rör mervärdesskatteregler för leverans av naturgas, el, värme och kyla. Ett annat, skattebehandlingen av gemensamma företag som bildas i enlighet med artikel 171 i EG-fördraget (numera artikel 187 EUF). Ytterligare ett vissa ändringar knutna till utvidgningen av unionen (Bulgarien och Rumänien). Det sista delförslaget avser villkoren för att utöva rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Förslaget behandlades under 2008 och 2009 i rådets arbetsgrupp för indirekta skatter. En överenskommelse om det ingicks vid rådets möte den 9 juni 2009. På grund av att förslaget delvis utvidgats i förhållande till kommissionens ursprungsförslag återremitterades det till Europaparlamentet för ett rådgivande yttrande. Rådet beslutade den 22 december 2009, efter yttrandet avgivits, att anta förslaget i form av direktiv 2009/162/EU.

Det beslutade direktivet skiljer sig från kommissionens förslag i framförallt två avseenden. För det första har kommissionens delförslag avseende de gemensamma företagen kommit att ingå i ett generellt förtydligande av den skattefrihet som gemenskaperna m.fl. åtnjuter från indirekta skatter och vars grund är protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier.³³ För det andra infördes en möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa den föreslagna avdragsbegränsningen på ingående skatt som hänför sig till lös egendom och inte bara fast egendom såsom ursprungligen föreslogs.

³³ EUT C321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

4 Gällande rätt

4.1 EU-rätt

Reglerna om gas och el

De gällande mervärdesskattereglerna för gas och el infördes genom rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el³⁴. I artiklarna 38 och 39 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att mervärdesskatt ska uppbäras där förvärvaren faktiskt förbrukar den naturgas som levereras genom distributionssystemet för naturgas och el. Den plats där återförsäljaren eller köparen är etablerad har regelmässigt betydelse vid avgörandet av konsumtionslandet. Vidare finns sådana regler avseende vissa tjänster i artikel 59 i direktivet. Dessa regler beaktar särdragen hos denna typ av överföring vid fastställandet av platsen för leverans, vilket undanröjer all snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstaterna. Mervärdesskattedirektivet ytterligare regler på gas- och elområdet i artikel 17.2 i fråga om överföring av varor till annan medlemsstat och i artikel 143 vad avser import.

Internationella organisationers skattefria inköp

Artikel 151.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskriver att medlemsstaterna ska undanta leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till internationella organisationer på där närmare angivna villkor från skatteplikt. Dessa transaktioner likställs med export i mervärdesskatt-hänseende. Ytterligare regler om undantag från skatteplikt för sådana organisationer finns i artikel 143 i samma direktiv i fråga om import.

Avdragsrätt

Huvudprincipen i mervärdesskattedirektivet för avdragsrätten är att en beskattningsbar person har rätt att dra av mervärdesskatt i den utsträckning som de varor och tjänster för vilka mervärdesskatt betalats eller ska betalas används för transaktioner som medför rätt till avdrag (artikel 168). Fler regler om avdragsrättens inträde och räckvidd finns i artiklarna 167 och 169–172.

4.2 Svensk rätt

Reglerna om gas och el

De svenska omsättningslandsreglerna för gas och el finns i 5 kap. 2 c och d §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och för vissa tjänster som har samband med omsättning av gas och el i 5 kap. 18 § 13 ML. Vidare finns

³⁴ EUT L 260, 11.10.2003, s. 8 (Celex 32003L0092).

bestämmelser om överföring av vara till annan medlemsstat i 2 a kap. 7 § andra stycket ML. Import av sådana varor regleras i 3 kap. 30 § ML.

Internationella organisationers skattefria inköp

När det gäller internationella organisationers m.fl. inköp i Sverige anges i 10 kap. 6 § ML att de har rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till vissa i paragrafen angivna förvärv. Även vid organisationernas import av varor är skattefria. Då genom föreskrifter i 3 kap. 30 § första stycket ML, 2 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier³⁵. I det fall skattefriheten är mer omfattande än vad som följer av mervärdesskattelagen utövas den med stöd av 18 kap. 4 b § skattebetalningslagen (1997:483). Vad avser skattefriheten för omsättningar till internationella organisationer med säte i ett annat EU-land regleras denna i 3 kap. 30 a § första stycket 4 och tredje stycket ML.

Avdragsrätt

Den svenska huvudregeln för avdragsrätt finns i 8 kap. 3 § ML. I den paragrafen stadgas att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Vidare medges avdragsrätt för viss annan där närmare angiven ingående skatt. Därtill föreskrivs olika särregler i fråga om avdragsrätt i 8 kap. 4 och 13–14 §§ ML.

5 Förslag och överväganden

5.1 Definitionerna av punktskattepliktiga varor och materiella ting

Promemorians förslag: Definitionen av punktskattepliktiga varor i mervärdesskattelagen (1994:200) ska inte omfatta gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system. I övrigt ska definitionen ges en lydelse som närmare överensstämmer med mervärdesskattedirektivets.

Promemorians bedömning: Den gällande definitionen av materiella ting i mervärdesskattelagen bör inte ändras med anledning av vad som föreskrivs i direktiv 2009/162/EU.

³⁵ EUT C321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

Skälen för promemorians förslag och bedömning

Definitionen av punktskattepliktiga varor

I mervärdesskattedirektivet definieras artikel 2.3 punktskattepliktiga varor. Den svenska definitionen av sådana varor finns i 1 kap. 13 b § ML. Genom direktiv 2009/162/EU ändras den EU-rättsliga definitionen av dessa varor. Detta på så vis att den gas som undantas från definitionens tillämpningsområde kan levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system. Hittills har undantaget bara omfattat gas som levereras genom distributionssystemet för naturgas.

Den gällande definitionen av punktskattepliktiga varor i mervärdesskattelagen har i sitt ursprung i reglerna som trädde i kraft vid det svenska EG-inträdet (se vidare prop. 1994/95:57). I förarbetena anges att definitionen ansluter till EG-rätten (jfr a. prop. s. 161). Den har därefter endast genomgått en mindre modifiering. Begreppet ”mineraloljeprodukter” har bytts ut mot ”energiprodukter” (se vidare prop. 2006/07:96). I samband med justeringarna i den svenska definitionen som följer av direktiv 2009/162/EU bör 1 kap. 13 b § ML även ges en lydelse som ligger närmare mervärdesskattedirektivets. Lagtexten bör således uttryckligen tala om energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker och tobaksvaror. Det bör vidare framgå att dessa begrepp i sin tur hämtar sitt innehåll från den gällande gemenskapsrättsliga lagstiftningen för punktskatter.

Den svenska definitionen av punktskattepliktiga varor föreslås ändrad på ovan angivna sätt.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 13 b § ML.

Definitionen av materiella ting

I direktiv 2009/162/EU föreskrivs en redaktionell ändring i mervärdesskattelagens definition av materiella tillgångar (artikel 15.1 i sistnämnda direktiv). Ändringen bör inte föranleda någon ändring i den gällande svenska definitionen av vara i 1 kap. 6 § ML. Detta eftersom paragrafens formulering är språkligt tillfredställande.

5.2 Förslag avseende mervärdesskatteregler för gas, el, värme och kyla

5.2.1 Inledning

EU-rätten innehåller i dag ett antal särskilda regler för leveranser av gas och el, vilka betraktas som materiella tillgångar (varor). Anledningen till detta är att de generella reglerna för omsättningsland för varor är illa lämpade för dessa två varor. Gasen och elens särskilda egenskaper och det sätt handelns med sådana varor går till gör det svårt att bestämma omsättningsland. Svårigheterna beror bl.a. på att el inte kan lagras och att det är svårt att spåra det fysiska flödet av el. Ytterligare en anledning till de särskilda reglerna för gas och el infördes är att de avreglerade energimarknaderna hade medfört problem när det gäller beskattning av vissa

tjänster som hör samman med leveranser av dessa varor. För en utförligare bakgrund till de aktuella reglerna, se prop. 2004/05:15 s. 24 f.

Vidare talas nedan om nät för värme och kyla. Härmed bör i praktiken huvudsakligen förstås nät för fjärrvärme och fjärrkyla.

5.2.2 Import av gas, el, värme eller kyla m.m.

Promemorians förslag: Import av gas som transporteras genom ett naturgassystem, eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, ska undantas från skatteplikt. Detsamma ska gälla gas som införs i ett naturgassystem eller rörledningsnät uppströms från ett fartyg som transporterar gas. Vidare ska samma regler gälla för el, eller värme eller kyla som importerats genom ett nät för värme och kyla.

Promemorians bedömning: Den ändring av mervärdesskattedirektivets regler som föreskrivs i direktiv 2009/162/EU, om vad som inte utgör en överföring av varor mellan medlemsstaterna, föranleder inte någon ändring av de gällande svenska reglerna.

Skälen för promemorians förslag

Import av gas, el, värme eller kyla

I dag anger artikel 143 l i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna ska undanta import av gas genom distributionsnätet för naturgas eller el från skatteplikt. Artikel 143 l motsvaras av 3 kap. 30 § fjärde stycket ML (se vidare prop. 2004/05:15 s. 30 ff.).

Genom direktiv 2009/162/EU ges artikel 143 l i mervärdesskattedirektivet en ny lydelse. Enligt artikeln ska undantaget från mervärdesskatteplikt numera omfatta import av gas som transporteras genom ett naturgassystem eller varje nät som är anslutet till ett sådant system eller införs från ett fartyg som transporterar gas i ett naturgassystem eller ett rörledningsnät uppströms. Även import av el eller av värme eller kyla genom nät för värme och kyla undantas från skatteplikt av artikeln.

De nya lydelsen av artikel 143 l utgör dels ett förtydligande av artikelns innebörd, dels en utvidgning av dess tillämpningsområde. Lydelse och syfte står numera i samklang och överensstämmer med ändamålet för den särskilda ordningen³⁶ som ursprungligen motiverar artikeln. Den omfattar således numera uttryckligen alla slags system för naturgas som är belägna inom gemenskapens territorium och gasnät som är anslutna till ett sådant system. Vidare utvidgas skattebefrielsen vid import av neutralitetsskäl till import med hjälp av fartyg, eftersom gasen även i detta fall förs in i ett naturgassystem eller ett rörledningsnät uppströms. Dessutom bör samma regler gälla för import av värme eller kyla. Detta då import av dessa varor är förknippad med samma problematik som el- eller gasimport. Motsvarande bestämmelser föreslås införas i mervärdesskattelagen.

³⁶ Se vidare rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el, EUT L 260, 11.10.2003, s. 8 (Celex 32003L0092).

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 30 § ML.

Ej överföring av vara till annan medlemsstat

I dag utgör leverans av gas genom distributionssystemet för naurgas eller av el, på de villkor som anges i artiklarna 38 och 39 i mervärdesskattedirektivet, inte en överföring av varor om en näringsidkare överför gasen eller elen i sin verksamhet till en annan medlemsstat (den gällande artikel 17.2 d i samma direktiv). Även i detta fall förtydligas mervärdesskattedirektivet av direktiv 2009/162/EU när det gäller vilka slags gassystem som omfattas av artikeln. Det nya direktivet föreskriver också i detta fall att artikeln ska omfatta leverans av värme eller kyla genom nät för sådana varor.

Effekten som den gällande artikel 17.2 d i mervärdesskattedirektivet åsyftar uppnås i svensk rätt genom en hänvisning i 2 a kap. 7 § andra stycket ML till 5 kap. 2 c och d §§ ML (se vidare prop. 2004/05:15 s. 32 f.). Den svenska lagstiftningstekniken medför att artikelns nya lydelse inte föranleder några ändringar i nämnda hänvisning. De ändringar som föreslås i 5 kap. 2 c och d §§ ML (se avsnitt 5.2.3) medför nämligen att artikelns klarlagda och nya tillämpningsområde genomförs i svensk rätt.

5.2.3 Omsättningslandsregler för gas, el, värme och kyla

Promemorians förslag: Tillämpningsområdet för de gällande omsättningslandsreglerna avseende gas och el ska uttryckligen omfatta samtliga naturgassystem inom gemenskapens territorium och gasnät som är anslutna till dessa. Tillämpningsområdet ska dessutom utvidgas till att innefatta omsättning av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla. Vidare ska reglernas lydelse anpassas till den formulering de gällande huvudreglerna för omsättningsland för tjänster har.

Skälen för promemorians förslag: Platsen för beskattningsbara transaktioner när det gäller gas och el regleras i artiklarna 38 och 39 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 38 avser leveranser av gas eller el till en beskattningsbar återförsäljare och artikel 39 sådana leveranser till andra än återförsäljare, dvs. i princip till slutkonsumenter. Artikel 38 innehåller också, i andra stycket, en definition av beskattningsbar återförsäljare.

Vad avser återförsäljare ska en leverans av gas eller el till en sådan anses levererad där denne har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om leveransen däremot sker till återförsäljarens fasta etableringsställe anses den levererad i det land där detta är beläget. För det fall återförsäljaren saknar både säte och fasta etableringsställen anses varan levererad där denne är bosatt eller stadigvarande vistas.

Om leveransen av gas eller el sker till en slutkonsument anses den levererad där förvärvarens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum. Mervärdesskattedirektivet innehåller även en reservregel för det fall slutkonsumenten inte faktiskt förbrukar hela eller en del av gasen eller elen (artikel 39 andra stycket). I ett sådant fall anses den icke förbrukade varan levererad på den plats där köparen har sitt säte, ett fast

etableringsställe eller är bosatt eller stadigvarande vistas enligt vad som sägs i närmast föregående stycke.

Svenska motsvarigheter till nu beskrivna regler finns i 5 kap. 2 c och d §§ ML (se vidare härom prop. 2004/05:15 s. 28 ff.).

Vad som föreskrivs i direktiv 2009/162/EU förtydligar tillämpningsområdet för regelverket avseende var gas och el ska anses levererad. Klarläggandena, vilka är av samma slag som i föregående avsnitt, avser vilka slags gasledningarna som ska omfattas av reglerna. Numera omfattas alltså uttryckligen samtliga naturgassystem inom gemenskapens territorium och gasnät som är anslutna till dessa. Samtidigt utvidgas också i detta fall tillämpningsområdet för reglerna till att inrymma omsättning av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

De gällande omsättningslandsreglerna för gas och el bör slutligen förändras så att deras lydelse till viss del korresponderar med hur huvudreglerna för omsättningsland avseende tjänster (5 kap. 5 och 6 §§ ML) är formulerade. Mer konkret avser justeringarna situationen när en skattskyldig återförsäljare eller en förvärvare saknar säte eller ett fast etableringsställe.

Regler motsvarande de ovanstående föreslås införas i mervärdesskattelagen.

Förslaget föranleder ändringar i 5 kap. 2 c och d §§ ML.

5.2.4 Omsättningsland för vissa tjänster som har samband med omsättning av gas, el, värme eller kyla

Promemorians förslag: Den gällande regeln avseende omsättningsland för vissa tjänster som har samband med omsättning av gas och el ska uttryckligen omfatta samtliga naturgassystem inom gemenskapens territorium och gasnät som är anslutna till dessa. Tillämpningsområdet ska dessutom innefatta omsättning av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Skälen för promemorians förslag: Den gällande lydelsen av artikel 59 h i mervärdesskattedirektivet reglerar platsen för beskattning av vissa tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas utanför gemenskapen. Tjänsterna i fråga avser tillhandahållande av tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra direkt kopplade tjänster. Dessa anses tillhandahållna där denna person är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Mervärdesskattelagens motsvarande regler återfinns i 5 kap. 18 § 13 ML.

Direktiv 2009/162/EU föreskriver även i detta fall ett förtydligande av vilka överföringssystem för gas som artikeln omfattar samt utvidgar den till att även avse vissa tjänster som har samband med omsättning av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla. Motsvarande ändringar föreslås i mervärdesskattelagen.

Förslaget föranleder ändringar i 5 kap. 18 § 13 ML.

5.3 Förslag avseende internationella organisationer m.fl.

5.3.1 Undantag från skatteplikt för viss omsättning till internationella organisationer m.fl. i andra EU-länder

Promemorians förslag: Mervärdesskattelagens (1994:200) regler om skattefrihet för viss omsättning till internationella organisationer och diplomater i andra EU-länder ska förtydligas. En särskild regel ska avse sådana omsättningar till vissa EU-institutioner och vissa organ som har inrättats av gemenskaperna. Dessa omsättningar ska dessutom endast vara skattefria i den omfattning det inte leder till snedvridning av konkurrensen. En annan regel ska avse sådana omsättningar till andra internationella organisationer än de nyss nämnda. Skattefriheten ska även avse viss omsättning av tjänster till en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan annan internationell organisation.

Skälen för promemorians förslag: Artikel 151.1 b i gällande lydelse av mervärdesskattedirektivet föreskriver ett undantag från skatteplikt. Undantaget avser leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till internationella organisationer vilka är erkända som sådana av myndigheterna i värdmedlemsstaten och för medlemmar av sådana organisationer. Detta dock inom de gränser och på de villkor som fastställs genom de internationella konventionerna om upprättandet av dessa organisationer eller genom avtalen om deras säte. Artikeln är genomförd i svensk rätt genom 3 kap. 30 a § första stycket 4 och tredje stycket ML när det gäller omsättningar till internationella organisationer med säte i ett annat EU-land.

Artikel 151.1 b i mervärdesskattedirektivet får en delvis annan lydelse genom direktiv 2009/162/EU. Den kompletteras också samtidigt med en ny artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet. Skälet till dessa förändringar är att den skattefrihet som gemenskaperna och vissa gemenskapsorgan och andra organ åtnjuter vid vissa inköp har en särskild rättslig grund. För dessa är grunden för skattefriheten protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier³⁷ (i fortsättningen PIP-protokollet), vilket utgör primärrätt. Det nya direktivet förtydligar detta i förhållande till andra internationella organisationer, vars skattefrihet har en annan grund. Dessa senare organisationer regleras alltså i 151.1 b i mervärdesskattedirektivet som genom det nya direktivet får sitt tillämpningsområde inskränkt till dessa. I den nya artikel 151.1. aa begränsas också den där föreskrivna skattefriheten till att gälla i den omfattning den inte leder till snedvridning av konkurrensen.

Mot denna bakgrund bör regler motsvarande de som föreskrivs genom direktiv 2009/162/EU i aktuellt avseende införas i 3 kap. 30 a § ML. Detta sker lämpligen genom en ny punkt i den paragrafen som reglerar institutionerna m.m. med gemenskapsanknytning. De som bör omfattas

³⁷ EUT C321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

av den nya punkten är Europeiska gemenskapen, Europeiska atomenergi-gemenskapen, Europeiska investeringsbanken, Europeiska centralbanken och organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket PIP-protokollet gäller. Vidare föreslås det svenska regelverket, i enlighet med det nya direktivet, kompletteras med en regel som inskränker institutionernas m.fl. skattefrihet till de fall där friheten inte leder till snedvridning av konkurrensen. I praktiken torde denna konkurrensregel kunna komma att användas i samband med försäljningar som utförs av så kallade gemensamma företag, vilka bildas i enlighet med artikel 187 EUF.

Ytterligare mindre ändringar bör göras i det svenska regelverket. I 3 kap. 30 a § första stycket 4 och tredje stycket ML föreskrivs att köparen ska vara internationell organisation med säte i ett annat EU-land för att en omsättning av en vara eller en tjänst ska vara undantagen från skatteplikt. För att öka klarheten föreslås dessa regler, och även andra bestämmelser av detta slag i paragrafen, föreskriva att köparen ska vara stationerad i ett annat EU-land. För att uppnå samma grad av konkretion som i 3 kap. 30 a § första stycket 3 ML, där det t.ex. talas om beskickningar, bör, i relevanta fall, även anges att köparen är ett kontor eller liknande. Som en exempel härpå, och då visserligen hämtade från den motsatta svenska situationen, kan nämnas de i den gällande 10 kap. 6 § andra stycket angivna representationen i Sverige för Europeiska gemenskaperna och Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar. Vidare bör bestämmelsen i 3 kap. 30 a § tredje stycket ML, avseende skattefrihet för tjänster som köps in av en internationell organisation, på samma vis som motsvarande regel för varor i den paragrafens första stycket 4, av systematiska skäl ange att friheten även avser tjänster som köps av en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation. EU-rätten gör inte heller någon skillnad mellan varor och tjänster i detta avseende (se artikel 151.1 b i mervärdesskattedirektivet). Slutligen bör samtliga inskränkningar av skattefriheten, till att svara mot den frihet från mervärdesskatt som medges en motsvarande omsättning i EU-landet där köparen är stationerad, samlas i en bestämmelse.

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 30 a § ML.

5.3.2 Återbetalning av ingående mervärdesskatt till internationella organisationer m.fl. och frihet från sådan skatt vid deras import av varor

Promemorians förslag: Mervärdesskattelagens (1994:200) regler om återbetalning av ingående mervärdesskatt till internationella organisationer och diplomater ska förtydligas. Bestämmelsen avseende återbetalning till vissa EU-institutioner och vissa organ som har inrättats av gemenskaperna ska ges en mer generell formulering. Vidare ska dessa institutioners m.fl. rätt till återbetalning endast gälla i den omfattning detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.

Även reglerna om frihet från mervärdesskatt vid import i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. ska förtydligas på motsvarande vis.

Skälen för promemorians förslag

Återbetalning av ingående skatt

Av föregående avsnitt framgår att gemenskapernas frihet från indirekta skatter regleras genom PIP-protokollets artikel 3. Att artikeln även är tillämplig på tillhandahållandet av tjänster har klargjorts av EU-domstolen (se domstolens avgörande den 28 mars 1996 i mål C-191/94, AGF Belgium SA mot Europeiska ekonomiska gemenskapen, Institut national d'assurance maladie-invalidité (INAMI), Fonds national de reclassement social des handicapés, Croix-Rouge de Belgique och Belgiska staten, REG 1996 s. I-1859). Av föregående avsnitt framgår även att EU:s sekundärrätt innehåller regler om skattefrihet för bl.a. försäljning till gemenskaperna (den gällande artikel 151.1 b i mervärdesskattedirektivet).

Vad avser svenska förhållanden finns regler i 2 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (vad som sägs i den lagen gäller trots bestämmelser i andra författningar, 1 § lagen [1976:661] om immunitet och privilegier i vissa fall). I nämnda 2 § stadgas att de fördrag och andra instrument som anges i 4 § samma lag samt de rättsakter, avtal och andra beslut som antagits före Sveriges anslutning till EU ska gälla här i landet med den verkan som följer av dessa fördrag och andra instrument. Detta betyder att PIP-protokollet gäller i Sverige. Skattefriheten som följer av protokollets artikel 3 bedömdes emellertid vara oprecis (prop. 1995/96:58 s. 44). Därför infördes ett andra stycke i 10 kap 6 § ML där det uttryckligen anges att representationen i Sverige för Europeiska gemenskaperna har rätt till återbetalning av ingående skatt på de villkor som anges i paragrafens första stycke. Att skattefrihet genom återbetalning av ingående skatt är tillåten i detta fall framgår av artikel 151.2 i mervärdesskattedirektivet. Sedermera adderades det Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar till detta andra stycke (prop. 2004/05:15 s. 49 ff.). Även centrumets skattefrihet följer av PIP-protokollet (se artikel 26.2 i Europaparlamentets och rådets förordning [EG] nr 851/2004 av den 21 april 2004 om inrättandet av ett europeiskt centrum för förebyggande och kontroll av sjukdomar³⁸).

Direktiv 2009/162/EU reglerar, som redan framgått av föregående avsnitt, i särskilda regler (bl.a. den nya artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet, se vidare avsnitt 5.4.1) den skattefrihet som gemenskaperna och vissa gemenskapsorgan och andra organ åtnjuter vid vissa inköp. Den speciella regleringen motiveras som tidigare nämnts av att skattefriheten i detta fall har en egen rättslig grund i form av PIP-protokollet. Dessa förändringar i sekundärrätten ger anledning till att överväga hur 10 kap. 6 § andra stycket ML bör vara utformad. Med dagens reglerings-teknik anges två specifika återbetalningsberättigade. Om tekniken behålls krävs således en lagändring för varje ny återbetalningsberättigad. För att undvika sådana ändringar finns därför anledning att utforma paragrafens andra stycke i nära anslutning till vad som anges i mervärdesskattedirektivet, dvs. ange de återbetalningsberättigade mer allmänt. Det bör således i stället framgå att dessa är ett kontor eller liknande som tillhör Europeiska gemenskapen, Europeiska atomenergigemenskapen, Europeiska cen-

³⁸ EUT L 142, 30.4.2004, s. 1 (Celex 32004R0851).

tralbanken och organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket PIP-protokollet gäller.

Ytterligare en nyhet införs i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2009/162/EU. Den nya artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet föreskriver, som också nämnts tidigare, att skattefriheten endast gäller i den omfattning den inte leder till snedvridning av konkurrensen. Motsvarande inskränkning i det aktuella undantaget från skatteplikt bör följaktligen införas i mervärdesskattelagen. För i vilka fall denna konkurrensregel kan tänkas bli tillämplig se avsnitt 5.3.1.

Till sist bör noteras att det ovanstående inte medför några materiella ändringar utöver nu nämnda konkurrensregel. Även i fortsättningen gäller alltså att internationella organisationer och deras personal, Europeiska gemenskapen m.fl. andra subjekt kan ha en mer omfattande rätt till skattefrihet än vad som följer av mervärdesskattelagen och den får då utövas med stöd av 18 kap. 4 b § SBL (se vidare prop. 2004/05:15 s. 53 och 59).

Förslaget ger anledning till ändringar i 10 kap. 6 § ML.

Import av varor

I dag undantas import av varor som görs av erkända internationella organisationer från skatteplikt på villkor som anges närmare i den gällande artikel 143 g i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattelagen finns en bestämmelse i 3 kap. 1 § andra stycket om undantag från skatteplikt vid import. Bestämmelsen föreskriver att importen är skattefri om omsättningen av en vara är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. Denna regel gäller även för de internationella organisationerna. I svensk rätt åstadkoms emellertid den skattefrihet som stadgas för internationella organisationer i mervärdesskattedirektivet generellt sett genom regleringen i 3 kap. 30 § första stycket ML. Där föreskrivs ett undantag från skatteplikt för import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. I sistnämnda lags 2 kap. 2 § anges bl.a. att skattefrihet medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. I den lagen (4 § andra stycket) anges att tullfrihet gäller för varor som förtullas för en internationell organisation eller en person som är knuten till en sådan organisation med vissa i sistnämnda lagrum angivna inskränkningar. Den centrala begränsningen är att organisationen eller personen ska vara upptagen i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall (i fortsättningen 1976 års lag) för att tullfrihet ska gälla.

Även reglerna om från skatteplikt undantagen import av varor ändras genom direktiv 2009/162/EU. Ändringarna motsvarar de som beskrivs i föregående avsnitt om återbetalning av ingående skatt. I korthet anges den skattefrihet som gemenskaperna och vissa gemenskapsorgan och andra organ åtnjuter vid import i en särskild regel (den nya artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet). Vidare inskränks skattefriheten också i detta fall till att bara gälla situationen att friheten inte leder till snedvridning av konkurrensen. När det gäller konkurrensregelns praktiska tillämpning se avsnitt 5.3.1.

Den inledningsvis angivna svenska regleringstekniken medför vissa komplikationer när det gäller genomförandet av ändringarna som föreskrivs i direktiv 2009/162/EU. Det kan konstateras att skattefriheten för andra internationella organisationer än de aktuella EU-institutionerna framgår av 4 § lagen om tullfrihet m.m. och 4 § i 1976 års lag. Annorlunda uttryckt finns de förstnämnda organisationerna uppräknade i bilagan till 1976 års lag. Det är däremot mer tveksamt om de nu nämnda två paragraferna kan anses genomföra den gällande artikel 143 g i mervärdesskattedirektivet när det gäller skattefriheten för EU-institutionerna. Detta då det uttryckligen sägs i 4 § i 1976 års lag att EU-rätten, dvs. bland annat artikel 3 i PIP-protokollet, inte omfattas av den paragrafen (jfr prop. 1994/95:46, s. 9). EU-institutionerna nämns följaktligen inte heller i bilagan till 1976 års lag. Vidare sägs i förarbetena till 4 § lagen om tullfrihet m.m. (prop. 1994/95:34, s. 168) att den där reglerade tullfriheten för internationella organisationer tagits in i paragrafen med hänvisning till artikel 133.1 a–e i rådets förordning (EEG) nr 918/83³⁹ (numera ersatt av rådets förordning [EG] nr 1186/2009⁴⁰ artikel 128 a–g). Förordningarnas regler, som ger medlemsstaterna möjlighet att införa nationella regler om tullfrihet på grundval av olika internationella överenskommelser, omfattar inte EU institutionernas rätt till skattefrihet och tullfrihet som grundas på PIP-protokollet (artiklarna 3, 4 och 12 [personal]). Konklusionen blir därför att den gällande artikel 143 g i mervärdesskattedirektivet inte kan anses genomförd i svensk rätt när det gäller EU-institutionernas rätt till frihet från mervärdesskatt vid import av varor (18 kap. 4 b § SBL är en förfaranderegler och återbetalning är inte en tillåten teknik enligt artikel 143 i direktivet). Däremot är artikeln genomförd avseende andra internationella organisationers skattefrihet. Samtidigt gäller att institutionerna har en sådan frihet direkt grundad på artikel 3 i PIP-protokollet. Det sagda i kombination med den nya artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet ger anledning till en ny svensk regel för dessa institutioners skattefria import.

Vid bedömningen av i vilken lag den nya regeln bör placeras kan fastslås att den inte bör införas i mervärdesskattelagen. Detta eftersom 3 kap. 30 § första stycket ML lagtekniskt endast använder en hänvisning till lagen om frihet från skatt vid import, m.m. för att ange mervärdesskattefrihetens omfattning. Systematiska skäl talar således emot att införa en materiell regel om skattefrihet vid import i mervärdesskattelagen.

Den nya regeln bör inte heller införas i lagen om tullfrihet m.m. Som redan framgått används den lagen i praktiken för att både medge tullfrihet och frihet från mervärdesskatt. I första hand avser lagen emellertid givetvis tullfrihet. Det sistnämnda betyder att eventuell EU-rättslig mervärdesskattereglering som införs i lagen bör ha parallellitet i sådan tullreglering. När det gäller PIP-protokollet finns i princip en sådan parallellitet i dess artiklar 3 och 4. Protokollet är emellertid primärrätt som gäller direkt i Sverige i enlighet med 4 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. För att införa nationell reglering som överlappar protokollets regler bör därför krävas att även EU-

³⁹ EGT L 105, 23.4.1983, s. 1, Celex 31983R0918.

⁴⁰ EUT L 324, 10.12.2009, s. 23, Celex 32009R1186.

rätten innehåller en sådan dubbelreglering. Så är fallet på mervärdeskatteområdet (den nya artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet), men inte på tullområdet. Slutsatsen blir att det inte är lämpligt att införa den nya regeln i lagen om tullfrihet m.m..

Sammantaget görs bedömningen att den nya regeln bör tas in i lagen om frihet från skatt vid import, m.m. Förslaget medför en ny paragraf i lagen, 2 kap. 3 a §, och ändringar i lagens 1 kap. 4 § och 2 kap. 2 §.

5.4 Begränsningar i avdragsrätten i visst fall m.m.

Promemorians förslag: Ingående skatt ska endast få dras av i proportion till den omfattning en skattskyldig använder en vara i sin verksamhet, om skatten hänförs till en vara som inte omfattas av ett avdragsförbud enligt 8 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) och både används av den skattskyldige i verksamheten och för dennes privata bruk, personalens bruk, eller generellt sett för annat ändamål än verksamheten.

Om användningen av en sådan vara ändras ska den ingående skatten jämkas i enlighet med vad som föreskrivs i 8 a kap mervärdesskattelagen, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden uppgår till minst 10 000 kronor.

Mervärdesskattelagens bestämmelser om uttag av tjänster ska inte vara tillämpliga vid ändrad användning av en sådan vara som avses ovan utom när det gäller viss ändrad användning skepp, fartyg eller luftfartyg.

Skälen för promemorians förslag

Bakgrund

Huvudregeln för avdragsrättens omfattning finns i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Förenklat uttryckt föreligger en sådan rätt i den mån en vara eller en tjänst används för en beskattningsbar persons beskattade transaktioner. Beloppet som får dras av utgörs av den mervärdesskatt som ska betalas till medlemsstaten för den inköpta varan eller tjänsten. Artikeln anger också det avdragsgilla beloppet vid vissa andra transaktioner, t.ex. gemenskapsinterna förvärv av varor och import av varor. Ytterligare regler av betydelse i detta sammanhang finns i artiklarna 167 och 169–175.

Motsvarande huvudregel i svensk rätt finns i 8 kap. 3 § ML, även om den juridisk-tekniska konstruktionen är något annan än EU-rättens. I den paragrafen stadgas att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv eller import i verksamheten. Vidare medges avdragsrätt för viss annan där närmare angiven ingående skatt. Därtill föreskrivs olika särregler i fråga om avdragsrätt i 8 kap. 4 och 13–14 §§ ML.

EU-domstolen har i bl.a. avgörande den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Hansgeorg Lennartz mot Finanzamt München III (i fortsättningen Lennartz), tolkat reglerna om avdragsrätt. Avgörandet avser artikel 17.2 (28f)

i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetligt beräkningsgrund⁴¹ (sjätte direktivet). Artikel 17.2 i sjätte direktivet motsvaras av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterar i sammanfattning följande. En skattskyldig person som använder [investerings]varor i en ekonomisk verksamhet har rätt att vid tidpunkten för förvärvet av dessa varor göra avdrag för den ingående skatt som erlagts i enlighet med reglerna i artikel 17, oavsett i hur liten utsträckning dessa används för yrkesmässiga ändamål (jfr domens punkt 35). Den ingående skatten på ett förvärv är alltså i princip fullständigt och omedelbart avdragsgill (jfr punkt 26 i domen). EU-domstolen fastslår också att den privata användningen av varan ska uttagsbeskattas såsom en tjänst tillhandahållen mot vederlag på grundval av hela kostnaden för tillhandahållandet av tjänsten (jfr punkt 26 i domen).

EU-domstolens avgörande i Lennartz m.fl. mål har ansetts nödvändiggöra ett klargörande och stärkande grundregeln för avdragsrätt när det gäller varor. För vissa medlemsstater har behovet varit särskilt starkt vad avser fastigheter som är avsedda för både yrkesmässigt och icke-yrkesmässigt bruk. Detta eftersom den ingående skatten ofta uppgår till betydande belopp och uttagsbeskattning leder till likviditetseffekter och ränteförluster för staterna. Den ingående skatten kan hänföra sig till förvärv av fastigheter och vissa tillhandahållanden av tjänster, t.ex. uppförande och renovering, som ur ekonomisk synvinkel kan jämföras med ett förvärv eller uppförande av en fastighet. Avdragsrätt ska med andra ord endast finnas i den mån en vara används av en beskattningsbar person (näringsidkare) i dennes verksamhet. Omvänt kommer det sålunda inte längre att vid så kallad blandad användning vara möjligt att omedelbart dra av hela den ingående skatten.

Den nya EU-rätten

Mot ovanstående bakgrund inför direktiv 2009/162/EU en ny artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. Artikel 168 a.1 avser fast egendom som ingår i en beskattningsbar persons rörelsetillgångar och av denne används för rörelsens verksamhet samt eget bruk, personalens bruk eller rörelsefrämmande ändamål. Artikeln föreskriver att mervärdesskatten på utgifter i samband med sådan egendom ska vara avdragsgill, i enlighet med principerna i artiklarna 167, 168, 169 och 173, endast i proportion till den beskattningsbara personens användning för rörelsens verksamhet. Den föreskriver vidare att reglerna om uttagsbeskattning i artikel 26 i mervärdesskattedirektivet inte ska vara tillämpliga i aktuellt fall. I stället ska ändringar av den proportion i vilken den fasta egendomen används beaktas i enlighet med principerna i artiklarna 184–192, såsom dessa tillämpas i respektive medlemsstat. Artikel 168 a.2 ger i korthet medlemsstaterna rätt att även tillämpa artikel 168 a.1 på lös egendom.

⁴¹ EGT L 145, 13.6.1977, s. 1 (Celex 31977L0388).

Det svenska genomförandet

Ett antal olika frågor uppkommer vid det svenska genomförandet av den nya artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.

En viktig fråga hur den nya artikel 168 a förhåller sig till gällande avdragsförbud. Det kan då konstateras att dessa förbud inte påverkas av den nya regleringen. Att så är fallet framgår av mervärdesskattedirektivets systematik. Den nya artikeln avser avdragsrättens räckvidd (avdelning X kapitel 1 i detta direktiv) medan avdragsförbuden regleras under rubriken begränsning av avdragsrätten (avdelning X kapitel 3 i samma direktiv). Formulerat på annat sätt är direktiv 2009/162/EU inte ett sådant förslag som avses i artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Av sistnämnda artikels andra stycke följer att Sverige får behålla de avdragsförbud som gällde vid dagen för anslutningen till gemenskapen till dess rådet beslutar om förslaget som anges i artikelns första stycke. Det sagda bör återspeglas i den föreslagna svenska lagtexten. Detta genom att endast varor som inte omfattas av ett avdragsförbud enligt 8 kap. 9, 10, 15 och 16 §§ ML bör träffas av den nya regleringen.

Det sagda betyder att en begränsning av avdragsrätten för ingående skatt, i enlighet med vad som sägs ovan, bör införas i mervärdesskattelagen för sådan skatt som hänför sig till annan fastighet än stadigvarande bostad. En relaterad fråga är om Sverige bör utnyttja den möjlighet som ges i artikel 168 a.2, dvs. införa avdragsbegränsningen även för lös egendom. För ett sådant utnyttjande talar att det, i kombination med nedanstående förslag om uttagsbeskattningsreglerna icke-tillämplighet i nu aktuell situation, ger förhållandevis stora administrativa och kontrollmässiga vinster för Skatteverket. Den nuvarande ordningen innebär att ingående skatt som avser privat användning ska betalas ut. För att korrigera detta ska den privata användningen beskattas löpande i takt med att varan används. Administrativa vinster av angivet slag uppkommer även för företagen samtidigt som viss, regelmässigt marginell, negativ likviditetspåverkan kan uppstå för dem. Mot bakgrund av dessa helt övervägande administrativa- och kontrollfördelar, i förening med mervärdesskattesystemets grunder för avdragsrätt, bör lös egendom omfattas av förslaget.

Som framgår ovan innehåller den nya artikel 168 a.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ytterligare reglering. På motsvarande sätt som i den nya artikeln föreslås mervärdesskattelagens bestämmelser om uttagsbeskattning sättas ur spel. Uttagsbeskattning bör dock, trots det sagda, fortfarande kunna ske vid ändrad användning av skepp, fartyg och luftfartyg. Det saknas nämligen ingående skatt i ett sådant fall eftersom omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML. Vidare föreslås mervärdesskattelagens regler om jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror bli tillämpliga vid ändrad användning av en sådan vara. En särskild fråga i detta sammanhang är den beloppsgräns som anges i aktuell definition av sådana varor och som normalt kommer att gälla för lös egendom (8 a kap. 2 § 1 ML). Den gällande gränsen i det lagrummet är att den ingående skatten på anskaffningskostnaden för investeringsvaran ska uppgå till minst 50 000 kronor. I dag ska anskaffningskostnaden således vid normalskattesats vara minst 200 000 kronor. Ett sådant belopp framstår dock något högt om de administrativa fördelar som nämns ovan ska uppnås i rimlig omfattning.

Mot en sådan bakgrund synes det som lämpligt att ändra den aktuella gränsen för ingående skatt från dagens 50 000 kronor till 10 000 kronor. Här bör påpekas att om den ingående skatten ligger under denna gräns får de aktuella varorna anses vara av förbrukningskaraktär och förenklings-skäl motivera att någon jämkning inte ska ske av den ingående skatten i detta fall. Det bör också, i anslutning till vad som sagts i föregående stycke, noteras att inte heller under denna gräns kan annan ingående skatt än sådan som är hänförlig till den skattskyldiges användning av varan i verksamheten dras av. Det saknas med andra ord möjlighet till uttagsbeskattning även i detta fall. Slutligen bör nämnas att enligt 8 a kap. 10 § ML ska avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Om det finns särskilda skäl får avdragsrätten dock bestämmas efter vad som är skäligt. Som sådana särskilda skäl bör avses att varan inte alls används vid den tidpunkten, dvs. bara under en del av året. Varans totala användning i respektive roll bör då vara vägledande när proportioneringen görs.

Förslaget föranleder en ny 8 kap. 3 a § ML och ger anledning till ändringar i 8 a kap. 2 § 1 ML.

5.5 Diverse förslag

5.5.1 Inledning

Som framgår av avsnitt 2 har bl.a. Skatteverket vid underhandskontakter framställt önskemål om vissa ändringar i mervärdesskattelagen. Dessa berörs nedan och har i huvudsak samband med de ändringar som gjordes i samband med det så kallade momspaketet (se prop. 2009/10:15).

5.5.2 Omsättningsland för monteringsleveranser

Promemorians förslag: En vara som finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas är inte omsatt inom landet, om varan monteras eller installeras i ett annat EU-land av säljaren eller för dennes räkning.

Skälen för promemorians förslag: Om de varor som försänds eller transporteras av leverantören, av förvärvaren eller av en tredje person ska installeras eller monteras, av leverantören eller för hans räkning, ska platsen för leveransen anses vara den plats där varorna installeras eller monteras (artikel 36 första stycket i mervärdesskattedirektivet). Vi dessa så kallade monteringsleveranser är omsättningslandet med andra ord där varan monteras eller installeras. Mervärdesskattelagen saknar i dag en regel motsvarande direktivets för sådana leveranser till ett annat EU-land (sådana leveranser till Sverige är reglerade i 5 kap. 2 § första stycket 2 ML). Den gällande regeln avseende så kallad distansförsäljning, 5 kap. 2 a § mervärdesskattelagen (1994:200, ML), bör därför kompletteras med en bestämmelse för detta ändamål. I sammanhanget bör dessutom nämnas att någon ytterligare reglering inte behövs för sådana leveranser till ett land utanför EU. Av 5 kap. 3 a § 1, 2 eller 3 ML följer att varan då

anses omsatt utomlands och någon beskattning ska följaktligen inte ske i Sverige.

Den gällande 5 kap. 2 a § ML är förvisso i behov av ytterligare justeringar. Dessa kräver dock, framförallt mot bakgrund av vad som föreskrivs i artikel 34.4 andra stycket i mervärdesskattedirektivet om att medlemsstaterna ska fastställa viss reglering, mer omfattande åtgärder än vad som ryms i detta lagstiftningsärende. Trots detta ytterligare behov är det angeläget att nu komplettera paragrafen eftersom det svenska regelverket saknar den föreslagna regeln.

Lagtekniskt genomförs förslaget lämpligen genom att de gällande bestämmelserna 5 kap. 2 a § 1 och 2 ML sammanförs i första punkten. Förslaget bör ersätta den gällande andra punkten i paragrafen.

Förslaget föranleder ändringar i 5 kap. 2 a § ML.

5.5.3 Person- och varustransporttjänster

Promemorians förslag: En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land.

Skälen för promemorians förslag: Enligt gällande rätt är en varu- eller persontransporttjänst, med vissa undantag, omsatt inom landet om transporten i sin helhet äger rum i Sverige (5 kap. 9 § ML). Denna regel fick sin nuvarande lydelse i samband med genomförandet i svensk rätt av direktiv 2008/8/EG (se vidare prop. 2009/10:15 s. 102 ff.). Det har sedermera visat sig att ett fåtal transporttjänster som bör beskattas i Sverige inte gör det på grund av regelns ordalydelse. Exempelvis beskattas inte persontransporttjänster i form av fisketurer som genomförs på både svenskt territorialvatten, dvs. i Sverige, och internationellt vatten. En sådan persontransporttjänst anses i dag omsatt utomlands. För att uppnå den eftersträlvade beskattningen föreslås en varu- eller persontransporttjänst vara omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land. Slutligen bör noteras att förslaget inte påverkar varustransporttjänster som tillhandahålls näringsidkare. Dessa tjänster faller fortfarande under huvudregeln för tjänster som tillhandahålls näringsidkare (5 kap. 5 § ML). Det påverkar inte heller gemenskapsinterna varustransporter som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare, vilka styrs av 5 kap. 10 § ML, eller befordran av brev (5 kap. 9 § tredje stycket ML).

Förslaget föranleder ändringar i 5 kap. 9 § ML.

5.5.4 Tjänster i samband med viss import av varor

Promemorians förslag: Omsättningen av en tjänst vars kostnad är en så kallad bikostnad och därför ingår i beskattningsunderlaget vid införsel i ett annat EU-land ska undantas från skatteplikt.

Lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med import eller införsel av varor, som i Sverige eller ett annat EU-land omfattas av ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull, extern transitering eller vissa lagerförfaranden i ett annat EU-land, ska anses omsatta utomlands.

Därtill görs vissa förtydliganden i 5 kap. 19 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Skälen för promemorians förslag: Flertalet tjänster som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap är omsatta i Sverige om denne är etablerad i Sverige (5 kap. 5 § ML). Detta gäller även vissa tjänster i samband med import av varor. Enligt mervärdesskattedirektivet ska emellertid sådana tjänster undantas från skatteplikt i enlighet med artiklarna 144 eller 146.1.e. I Sverige genomförs direktivets skattefrihet för sådana tjänster när det gäller den förstnämnda artikeln genom 3 kap. 32 § ML. Där föreskrivs ett undantag från skatteplikt för tjänster om ersättningen för dessa, såsom en bikostnad, ingår i beskattningsunderlaget för varorna som importerats till Sverige. Den senare artikeln genomförs på så sätt att vissa tjänster i samband med importerat av varor som omfattas av ett förfarande som anges i 9 c kap. 1 § ML ska anses omsatta utomlands. Följaktligen beskattas inte heller dessa tjänster i Sverige.

Det förhållandet att de aktuella tjänsterna numera är omsatta i Sverige om förvärvaren är en här i landet etablerad näringsidkare som förvärvat dem till sin verksamhet gör ytterligare reglering nödvändig för att skattefriheten som följer av EU-rätten ska genomföras korrekt. Bestämmelsen i 3 kap. 32 § ML bör därför kompletteras med en regel för motsvarande situation i andra EU-länder. Om ersättningen för en sådan tjänst som avses i paragrafen beskattas som del av beskattningsunderlaget vid varuinförsel i ett annat EU-land bör den alltså inte beskattas här i landet. När det gäller regleringen i 5 kap. 19 § 2 ML bör även den kompletteras på så sätt att skattefrihet ska gälla för tjänster i samband med införsel av varor som omfattas av lagerförfaranden m.m. i andra EU-länder. Regleringen bör även kompletteras för att import av varor och införsel av varor till ett annat EU-land, som omfattas av ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering, inte ska beskattas i Sverige.

Slutligen bör regleringen i 5 kap. 19 § 2 ML förtydligas så att det likasom i artikel 146.1.e i mervärdesskattedirektivet framgår att de i lagrummet angivna tjänsterna ska ha ett direkt samband med export eller viss import av varor.

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 32 § ML och 5 kap. 19 § 2 ML.

5.5.5 Förtydligande av tidpunkten för uppgifters rapportering i periodisk sammanställning

Promemorians förslag: En uppgift som ska lämnas i en periodisk sammanställning ska tas upp i den period som omfattar den tidpunkt som följer av 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § i mervärdesskattelagen (1994:200).

Skälen för promemorians förslag: I 10 kap. 33 § SBL regleras vilka uppgifter som en säljare vid EU-handel ska lämna i en periodisk sammanställning. Sådana uppgifter används för kontrollen av EU-handeln med varor och tjänster. Dessa uppgifter ska svara mot redovisningen av mervärdesskatten som köparen ska göra i ett annat EU-land för att skattemyndigheten i det landet ska kunna kontrollera att skatten verkligen har redovisats. Mot bakgrund härav bör det förtydligas att säljaren ska rapportera uppgifterna i motsvarande period som den han redovisar försäljningen m.m. i en skattedeklaration. Reglerna som gäller för redovisning i en sådan deklaration, 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § ML, bör följaktligen även styra rapporteringstidpunkten.

Förslaget föranleder ändringar i 10 kap. 33 § SBL.

5.5.6 Vissa redaktionella ändringar

Promemorians förslag: Redaktionella ändringar ska göras i 1 kap. 4 a § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och 5 kap. 1 § ML. Därtill ska ett antal rubriker i 5 och 10 kap. mervärdesskattelagen justeras eller upphävas.

Skälen för promemorians förslag: En överflödig hänvisning bör tas bort i 1 kap. 4 a § ML. Dessutom bör 5 kap. 1 § andra stycket förtydligas på så vis att bestämmelsens lydelse ska hänvisa till 9 b kap. 4 § första stycket i fråga om de fall när en omsättning inom landet ändå ska anses omsatt utomlands. Vidare bör olika rubriker i 5 och 10 kap. mervärdesskattelagen justeras eller upphävas.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 4 a § ML samt 5 kap. 1 och 19 §§ ML.

6 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De föreslagna reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2011. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

Skälen för promemorians förslag: Den föreslagna tiden för ikraftträdande följer vad av som föreskrivs i artikel 2 i direktiv 2009/162/EU, dvs. den 1 januari 2011. Äldre bestämmelser fortfarande gälla på sedvanligt vis för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

Promemorians bedömning: Förslaget får marginella statsfinansiella effekter. I den mån sådana uppkommer är de positiva för staten.

Inte heller de allmänna förvaltningsdomstolarna eller Skatteverket påverkas i princip av förslaget. De förtydliganden som görs i mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483) innebär dock vissa fördelar för rättstillämpningen i form av mer lättillämpade och förutsägbara regler.

Även för företagen innebär förslaget fördelar av nyss nämnt slag genom de klarare reglerna. Förslagets inskränkning av avdragsrätten för ingående skatt, avseende vissa varor som inte enbart används i verksamheten, kan dock undantagsvis medföra en marginell negativ likviditetspåverkan för dem.

Skälen för promemorians bedömning

Statsfinansiellt

Förslaget bedöms endast få marginella statsfinansiella effekter. Detta eftersom förslagen i stort enbart utgör förtydliganden av existerande regler och det på ett sådant sätt att något skattebortfall inte uppstår. Den mindre effekt som trots det sagda uppkommer är positiv för staten. Förslagets inskränkning av avdragsrätten för ingående skatt, avseende varor som inte enbart används i verksamheten, innebär att viss ytterligare mervärdesskatt kommer att betalas in till staten tidigare än i dag. Tidigareläggningen av inbetalningen medför ett minskat upplåningsbehov och därmed minskade räntekostnader för staten. Detta eftersom inbetalningen av skatten, som inte är hänförlig till en varas användning i en näringsidkares verksamhet, kommer att ske i samband med varans inköp och inte som i dag ge rätt till avdrag vid inköpet för att sedermera tas in till staten genom uttagsbeskattning. Omfattningen av den positiva effekten på statens finanser är dock svår att bestämma då uppgifter saknas.

De allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket

Förslaget bedöms inte få annat än marginella effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket. Skälet härtill är, som redan framgått, att förslaget i stort innebär ett antal förtydliganden av redan existerande bestämmelser. Särskilt den föreslagna begränsningen av avdragsrätten torde kunna medföra administrativa och kontrollfördelar för verket, eftersom det vid dagens uttagsbeskattning bl.a. är komplicerat att beräkna beskattningsunderlaget.

Företagen

Företagen gynnas på samma sätt som myndigheter och förvaltningsmyndigheter av det klarare regelverk som förslaget åstadkommer. Förslagets inskränkning av avdragsrätten för ingående skatt, avseende varor som en näringsidkare inte enbart använder i verksamheten, kan dock undantags-

vis medföra en marginell negativ likviditetspåverkan för dem. Samtidigt medför inskränkningen, på samma vis som för Skatteverket, att företagen gynnas i administrativt hänseende.

8 Författningskommentar

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

1 kap.

4 a §

I paragrafens andra mening görs en redaktionell ändring, se vidare avsnitt 5.5.6.

13 b §

Paragrafen genomför artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet. Lagtexten i *första stycket* ges en lydelse som ligger närmare direktivets. Någon materiell skillnad är inte avsedd härmed.

Ett nytt *andra stycke* införs i paragrafen. Bestämmelsen undantar gas som levereras på där närmare angivet vis från tillämpningsområdet för definitionen av punktskattepliktiga varor i första stycket.

Se vidare avsnitt 5.1.

3 kap.

30 §

Artikel 143 l i mervärdesskattedirektivet genomförs genom ändringarna i *fjärde stycket*. I styckets *första punkt* regleras import av gas. Första punkten *a* och *b* anger närmare hur importen ska utföras för att undantag för skatteplikt ska medges. Fjärde stycket *andra* respektive *tredje punkten* reglerar skattefri import av el respektive värme och kyla. Även när det gäller värme och kyla specificeras sättet för hur dessa ska transporteras vid importen för att denna ska vara skattefri.

Se vidare avsnitt 5.2.2.

30 a §

I *första stycket tredje punkten* görs en redaktionell ändring för att uppnå systematik i vissa av paragrafens punkter. Därtill tas inskränkningen av skattefriheten, till att motsvara den som råder enligt reglerna i EG-landet där förvärvet görs, bort. Denna inskränkning finns numera i paragrafens femte stycket.

Artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet genomförs, vad avser omsättningar till en köparen i ett annat EG-länd i form av institutioner m.m. med gemenskapsanknytning, i den nya *tredje punkten a* i första stycket. Samtliga i punkten angivna omfattas av protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier

(PIP-protokollet)⁴². Av redaktionella skäl saknar institutionerna med egennamn en uttrycklig hänvisning till protokollet även om de faktiskt omfattas av det.

Första stycket *fjärde punkten* ändras redaktionellt och det på samma vis som tredje punkten. Vidare ändras den materiellt på så sätt att den numera endast reglerar andra internationella m.m. som inte omfattas av den nya tredje punkten a. Dessutom tas de hittills gällande inskränkningarna i skattefriheten bort och införs i femte stycket på motsvarande vis som sker i första stycket tredje punkten.

Tredje stycket ändras även det i redaktionellt hänseende på samma vis som första stycket tredje och fjärde punkterna. Därtill särskiljs även här, i den nya *första* respektive *andra punkten* i stycket, institutioner m.m. med gemenskapsanknytning från andra internationella organisationer. I sistnämnda punkt, dvs. i fråga om andra internationella organisationer än de med gemenskapsanknytning, införs en ny regel som ger skattefrihet till anställda m.fl. vid en sådan organisation. Jfr i denna del första stycket punkten 4 som styr motsvarande varuinköp.

I ett nytt *femte stycke* samlas de inskränkningar i undantaget från skatteplikt som innebär att det styrs av den skattefrihet som ges för motsvarande transaktioner i det land där köparen är stationerad.

Paragrafens *sjätte stycke* införs en konkurrensregel som utöver vad som anges i femte stycket kan inskränka skattefrihetens omfattning. Detta dock bara när det gäller ett undantag från skatteplikt som grundas på första stycket punkten 3 a och tredje stycket punkten 1.

Se vidare avsnitt 5.3.1.

32 §

Paragrafen kommenteras i avsnitt 5.5.4.

5 kap.

1 §

Andra stycket förtydligas genom införandet av en uttrycklig hänvisning till 9 b kap. 4 § första stycket ML. Någon tvekan om att vad som föreskrivs i 5 kap. 19 § 4 är tillämpligt på resetjänster finns inte eftersom 9 b kap. 4 § andra stycket hänvisar till förstnämnda paragraf. Den tillagda hänvisningen ökar dock klarheten.

Se vidare avsnitt 5.5.6.

2 a §

Paragrafens *andra punkt* ges en ny lydelse motsvarande artikel 36 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen som hittills funnits i den punkten, om viss registrering, flyttas till *första punkten*. Punkterna reglerar numera olika situationer.

Se vidare avsnitt 5.5.2.

2 c §

Paragrafens genomför artikel 38 i mervärdesskattedirektivet. Jämfört med förutvarande lydelse reglerar *första stycket* numera endast omsätt-

⁴² EUT C321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

ning av gas och det genom flera typer av överföringssystem än tidigare. Vidare justeras styckets lydelsen när det gäller säljarens etablering så att denna korresponderar med den lydelse 5 kap. 5 och 6 §§ har.

Genom det nya *andra stycket* görs bestämmelserna i första stycket tillämpliga på omsättning av el, värme och kyla.

Paragrafens nya *tredje stycke* utgjorde tidigare dess andra stycke. Regeln är modifierad till att förutom gas och el även omfatta värme och kyla.

Se vidare avsnitt 5.2.3.

2 d §

Paragrafens genomför artikel 39 i mervärdesskattedirektivet. Reglerna i *första, andra* och *tredje styckena* motsvarar materiellt sett de som beskrivs i 2 c §. I sig är *andra stycket* endast en redaktionell ändring. Den tidigare *andra meningen* i första stycket har brutits ut och givits ett eget stycke eftersom den avser en särskild situation.

Se vidare avsnitt 5.2.3.

9 §

Ändringen i paragrafens *första stycke* behandlas i avsnitt 5.5.3.

18 §

Genom ändringen i *trettonde punkten a–c* genomförs artikel 59 h i mervärdesskattedirektivet. I bestämmelsen regleras tillträdes-, överförings-, och distributionstjänster och tjänster som är direkt kopplade till dessa. Tjänsterna ska avse de olika slags överföringssystem som anges i a–c.

Se vidare avsnitt 5.2.4.

19 §

Paragrafens *första stycke* förtydligas med en hänvisning till 9 b kap. 4 § första stycket.

I övrigt kommenteras paragrafen i avsnitt 5.5.4.

8 kap.

3 a §

Paragrafen, som är ny, genomför artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. *Första stycket* reglerar hur stor del av den ingående skatten som den skattskyldige får dra av vid blandad användning av en vara. Om den vid inköpet exempelvis används till 70 procent i den skattskyldiges verksamhet och återstoden av denne privat får, om den ingående skatten är 15 000 kronor, 10 500 kronor dras av. Det proportionella avdraget är den enda metod som får användas vid blandad användning. Uttagsbeskattning kommer alltså inte längre i fråga av den del av den ingående skatten som hänför sig till annan användning än i verksamheten. Bestämmelsen anger vidare vilka slags varor som omfattas av tillämpningsområdet genom att utesluta sådana som omfattas av avdragsförbud.

Andra stycket reglerar hur ändringar i varans användning efter inköpet ska hanteras genom en hänvisning till jämningsmekanismen i 8 a kap.

I *tredje stycket* föreskrivs att reglerna om uttagsbeskattning inte kommer i fråga, annat än i ett fall, vid ändringar i proportionen av varans användning.

Se vidare avsnitt 5.4.

8 a kap.

2 §

I *första stycket första punkten* införs en ny beloppsgräns om 10 000 kronor för den ingående skatten. Se vidare avsnitt 5.4.

10 kap.

6 §

Paragrafens *andra stycke* genomför artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet vad avser omsättningar i Sverige till en köparen i form av institutioner m.m. med gemenskapsanknytning. Se 3 kap. 30 a § första stycket tredje punkten a när det gäller dem som omfattas av bestämmelsen.

I ett nytt *tredje stycke* införs den konkurrensregel som också finns i nyss nämnda artikel och som begränsar den rätt till återbetalning som föreskrivs i första stycket.

Se vidare avsnitt 5.3.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Första punkten reglerar ikraftträdandetidpunkten, den 1 januari 2011, och *andra punkten* vilka regler som ska tillämpas för tid före denna tidpunkt.

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

1 kap.

4 §

En nya *andra strecksats* införs som upplyser om att lagen genomför artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet. I övrigt aktualiseras paragrafen när det gäller hänvisningarna till de olika direktiven. Vidare placeras strecksatserna i kronologisk ordning utifrån direktivens årtal.

2 kap.

2 §

I *första* och *andra styckena* ersätts hänvisningen till rådets förordning (EEG) nr 918/83 med en hänvisning till den numera gällande rättsakten för tullbefrielse, rådets förordning (EG) nr 1186/2009. I *tredje stycket* tas en hänvisning till den nya 3 a § paragrafen, eftersom ytterligare frihet från skatt anges där.

Se vidare avsnitt 5.3.2.

3 a §

Paragrafen genomför artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet när det gäller skattefriheten som föreskrivs där vid gemenskapsinstitutioners m.fl. import av varor till Sverige.

Se vidare avsnitt 5.3.2.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen träder i kraft den 1 januari 2011.

8.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap.

33 §

Ett nytt *andra stycke* införs i paragrafen för att förtydliga i vilken period uppgifterna som anges i första stycket ska tas upp. Vilken perioden är följer av 35–35 b §§. Den hänvisning som görs till 13 kap. 8 b § andra stycket och 8 c § i mervärdesskattelagen innebär att rapporteringen i den periodiska sammanställningen använder samma mekanism som används för redovisningen i skattedeklaration av den omsättning, förvärv eller överföring som uppgiften avser.

Se vidare avsnitt 5.5.5.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen träder i kraft den 1 januari 2011.