

Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg

December 2016

Promemorians huvudsakliga innehåll

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

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

Innehållsförteckning

1	Lagtext	4
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	4
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.....	15
1.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg	16
2	Bakgrund.....	17
3	Gällande rätt.....	17
3.1	Svensk rätt	17
3.2	EU-rätt.....	18
4	Nya regler om undantag för fartyg m.m.....	19
4.1	Undantag för fartyg	19
4.2	Undantag för varor som används på fartyg.....	21
4.3	Undantag för tjänster som avser fartyg.....	23
5	Konsekvenser	24
6	Författningskommentar	28
6.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	28
6.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.....	30
6.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg	31

1 Lagtext

Promemorian förslår följande lagtext.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

13 a §

Med *nya transportmedel* förstås

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

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

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

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

2 kap.

3 §²

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

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

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

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2013:368.

beskattningsbara personen, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

beskattningsbara personen, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 *eller 21 a* § tillämpas dock 2 §.

5 §³

Med uttag av tjänst förstås att en beskattningsbar person

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

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

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

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

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

2 a kap.

7 §⁴

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 3, om

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

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

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

³ Senaste lydelse 2013:368.

⁴ Senaste lydelse 2015:888.

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

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

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

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

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

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

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

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

3 kap.

21 §⁵

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske,

2. fartyg för bogsering eller bärgning,

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

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

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

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

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

Från skatteplikt undantas omsättning av

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

21 a §

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

Från skatteplikt undantas omsättning av

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

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

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

Från skatteplikt undantas omsättning av

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

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

som avses i första stycket 1,

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

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

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

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

Från skatteplikt undantas omsättning av

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

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

3. andra tjänster än de som avses i 1 eller 2 för att täcka

direkta behov för de fartyg som avses i första stycket 1 och 2 och deras laster.

22 §

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

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

24 §⁶

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

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

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

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

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

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

⁶ Senaste lydelse 2007:1376.

5 kap.

1 §⁷

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

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

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

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

3 a §⁸

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

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

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

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

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

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

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

⁷ Senaste lydelse 2014:940.

⁸ Senaste lydelse 2015:221.

om förfaranden i frågor som gäller säkerhet och om förfaranden i livsmedelssäkerhet, dock inte frågor som gäller livsmedels- punktskattepliktiga varor, säkerhet, dock inte punktskatte- pliktiga varor,

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

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

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

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

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

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

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

a) ersättningen utgör minst 200 kronor, och

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

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

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

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

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

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

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

19 §⁹

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

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

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

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

b) import av varor som omfattas av

– 9 c kap. 1 §, eller

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

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

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

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

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

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

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

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

⁹ Senaste lydelse 2016:261.

8 kap.

9 §¹⁰

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

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

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

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

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

10 kap.

12 §¹¹

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

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

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

¹⁰ Senaste lydelse 2016:1069.

¹¹ Senaste lydelse 2016:1069.

19 kap.

1 §¹²

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

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

2. inte har omsatt varor eller tjänster inom landet.

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

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

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

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

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

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

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

¹² Senaste lydelse 2015:888.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

4 §¹

Frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ Senaste lydelse 2014:1506.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

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

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

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

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

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

¹ Senaste lydelse 2011:292.

2 Bakgrund

Enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, undantas från skatteplikt omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske samt fartyg för bogsering eller bärgning. Från skatteplikt undantas även omsättning av tjänster såsom ombyggnad, reparation m.m. av sådana fartyg samt omsättning av delar, tillbehör och utrustning till dem. Tjänster avsedda för fartyg i utrikes trafik anses dock omsatta utomlands. Detsamma gäller de flesta varor som levereras till fartyg i utrikes trafik för att brukas eller omsättas ombord.

EU-domstolen fastslog i avgörandet Kommissionen mot Frankrike, C-197/12, EU:C:2013:202, att Frankrike underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, kallat mervärdesskattedirektivet, särskilt artikel 148 a, c och d. Frankrike hade inte föreskrivit att undantag från skatteplikt för motsvarande transaktioner ska vara underkastade kravet att det ska avse fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handelsverksamhet. Europeiska kommissionen har i en förfrågan till regeringen (dnr Fi2013/2972) ifrågasatt om Sverige uppfyller dessa bestämmelser enligt mervärdesskattedirektivet, särskilt artikel 148 a, c och d, vad gäller villkoret att fartyget används på öppna havet. Det finns mot denna bakgrund skäl för en översyn av bestämmelserna i ML i denna del.

3 Gällande rätt

3.1 Svensk rätt

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

I 3 kap. 22 § ML undantas från skatteplikt omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af

Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt tjänster, delar m.m. som avser ett sådant fartyg.

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

I 5 kap. 19 § första stycket 1 ML anges att omsättning av tjänster som avser fartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg anses som en omsättning utomlands.

3.2 EU-rätt

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

4 Nya regler om undantag för fartyg m.m.

4.1 Undantag för fartyg

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

Skälen för förslaget: Mervärdesskattedirektivet uppställer som krav för skattefrihet när det gäller omsättning av fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet, att fartyget används på öppna havet. Mervärdesskattedirektivet undantar från skatteplikt även omsättning av fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske. Denna typ av fartyg behöver inte användas på öppna havet för att omfattas av undantaget (EU-domstolens dom Elmeka, C-181/04–183/04, EU:C:2006:563, punkt 16). Begreppet öppna havet finns inte definierat i mervärdesskattedirektivet. EU:s mervärdesskattekommitté tog upp frågan vid sitt 103:e möte den 20 april 2015. Enligt den gradering av överenskommelser som kommittén använder sig av kom medlemsstaterna nästan enigt överrens om en riktlinje. Riktlinjen anger följande. The concept of the "high seas" for the purpose of the VAT Directive must be seen as static and shall cover any part of the sea outside the territorial waters of any country that is beyond a limit not exceeding 12 nautical miles, measured from baselines determined in accordance with the International Law of the Sea (UN Convention on the Law of the Sea, signed at Montego Bay on 10 December 1982). Med andra ord avses med begreppet öppna havet allt vatten utanför ett lands territorialgräns. Ytterligare en förutsättning får naturligtvis anses vara att vattnet i fråga inte utgör del av något annat lands territorialvatten. Hur långt det svenska territorialhavet sträcker sig framgår av lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium.

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

Den svenska bestämmelsen bör, för att undvika att den avviker från direktivets bestämmelser, även i övrigt utformas på det sätt som direktivets bestämmelser är utformade. Begreppet skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske slopas därför och i stället införs begreppet fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-,

industri- eller fiskeriverksamhet. Vidare bör, av samma anledning, begreppet fartyg för bogsering eller bärgning slopas och ersättas med begreppet fartyg för sjöräddning eller assistans. I mervärdesskattedirektivet undantas även leverans av fartyg som används för kustfiske, varför ML bör kompletteras med en sådan bestämmelse.

I den svenska bestämmelsen anges att undantaget för omsättning av skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte. Efter den ändring som promemorian föreslår kommer det bli tydligt att det är själva användandet som är avgörande för frågan om ett fartyg omfattas av skattefrihet eller inte. Denna del av bestämmelsen i ML bör därför slopas.

I den svenska bestämmelsen anges även att undantaget inte gäller för skepp som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften samt att detsamma gäller vissa specifikt uppräknade farkoster. Denna typ av farkoster utgör ändå inte fartyg, varför bestämmelsen i denna del blir överflödig och bör slopas. Även den del av den svenska bestämmelsen som rör luftkuddefarkoster blir överflödig och bör slopas eftersom denna typ av farkoster får anses utgöra fartyg.

Den svenska bestämmelsen innehåller slutligen en mening som anger att med yrkesmässig sjöfart även avses transport med eget gods. Det finns ingen motsvarighet till denna bestämmelse i mervärdesskattedirektivets bestämmelser. Den bör därför slopas. Det kan dock nämnas att EU:s mervärdesskattekommitté tog upp frågan vid sitt 103:e möte den 20 april 2015. Enligt den gradering av överenskommelser som kommittén använder sig av kom medlemsstaterna nästan enigt överens om en riktlinje. Riktlinjen anger följande. When a vessel carrying passengers for reward or used for the purpose of commercial, industrial or fishing activities qualifies as effectively and predominantly used for navigation on the high seas, the exemptions provided for in Article 148(a), (c) and (d) of the VAT Directive shall apply to all transactions in respect of that vessel in their entirety, subject however to the other conditions governing the exemptions being met.

Omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne (Sjöräddningssällskapet) av fartyg för livräddning samt tjänster, delar m.m. till ett sådant fartyg undantas från skatteplikt. Omsättning av fartyg som används för sjöräddning eller assistans kommer, efter den ändring som promemorian föreslår, omfattas av undantag från skatteplikt. Den bestämmelse som specifikt gäller Sjöräddningssällskapet är därför överflödig och bör slopas. Den bestämmelse som gäller omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare och som idag finns i 3 kap. 21 a § ML flyttas till 22 § samma kapitel.

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

4.2 Undantag för varor som används på fartyg

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

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

För omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland gäller undantaget endast om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

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

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

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

Skälen för förslaget: Mervärdesskattedirektivets bestämmelser om undantag från skatteplikt får anses omfatta omsättning av alla varor och all utrustning som ett sådant fartyg som pekas ut har behov av, med undantag för fartygsproviant när det gäller fartyg som används för kustfiske. ML:s bestämmelser får också anses omfatta i huvudsak alla varor och all utrustning som ett sådant fartyg som pekas ut har behov av, även om dessa bestämmelser är uppdelade på det sättet att omsättning av vissa varor undantas från skatteplikt medan andra varor anses omsatta utomlands. Bestämmelserna i ML bör utformas på det sätt som mervärdesskattedirektivets bestämmelser är utformade. Därför bör samtliga bestämmelser i ML om omsättning av varor i detta hänseende formuleras som undantag från skatteplikt och placeras i den nya bestämmelsen i 3 kap. 21 a § ML som gäller undantag från skatteplikt för fartyg. Detta gäller de nuvarande bestämmelserna om leverans av varor till fartyg i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a samt tredje stycket ML. Vidare bör 3 kap. 21 a § ML kompletteras med en bestämmelse med samma innehåll som bestämmelsen i 5 kap. 3 a § fjärde stycket ML. För att markera att den omsättning som undantas är omsättning av alla varor som ett utpekat fartyg har behov av, är begreppet omsättning av varor för förbrukning eller försäljning lämpligt att införa. Begreppen för bruk och försäljning förekommer redan idag i 5 kap. ML.

I de svenska bestämmelser som idag gäller omsättningsland används begreppet fartyg i utrikes trafik, vilket har tillämpats på så sätt att fartyg som går in till utländsk hamn har ansetts gå i utrikes trafik (se Skatteverkets vägledning 2016). Begreppet utrikes trafik korresponderar på detta sätt inte med mervärdesskattedirektivets krav på öppna havet,

även om många fartyg som går på öppna havet sannolikt även går in till utländsk hamn. För att ML:s bestämmelser inte ska avvika från mervärdesskattedirektivets bör begreppet fartyg i utrikes trafik slopas. I stället knyts skattefriheten för omsättning av varor som ska användas på fartyg till de nya begrepp som införs i 3 kap. 21 a § ML, dvs. fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske. Enligt mervärdesskattedirektivet ska leverans av fartygsproviant till fartyg som används för kustfiske inte undantas från skatteplikt. En bestämmelse med denna innebörd bör därför tas in i ML. I mervärdesskattedirektivet används begreppet utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av de utpekade fartygen eller används i dem. Även detta begrepp bör införas i ML och ersätta begreppen delar, tillbehör och utrustning till fartygen.

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

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

svenska bestämmelsen nu ändras kommer det att bli tydligt att undantaget endast omfattar det sista ledet i handelskedjan.

I enlighet med vad som sagts ovan föreslås ändringar i 3 kap. 21 och 21 a §§ samt 5 kap. 1 och 3 a §§ ML. Förslaget föranleder även ändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 24 §, 8 kap. 9 § och 10 kap. 12 § ML, 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. samt 3 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

4.3 Undantag för tjänster som avser fartyg

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

Skälen för förslaget: Såväl mervärdesskattedirektivets som ML:s bestämmelser får anses omfatta omsättning av samtliga tjänster som ett sådant fartyg som pekas ut har behov av, även om de svenska bestämmelserna är uppdelade på så sätt att omsättning av vissa tjänster undantas från skatteplikt medan andra tjänster anses omsätta utomlands. Den svenska bestämmelsen om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster bör utformas på samma sätt som mervärdesskattedirektivets bestämmelser. Detta innebär att begreppet tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning ersätts med uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som är undantagen från skatteplikt. Vidare införs en bestämmelse som innebär att från skatteplikt undantas även omsättning av andra tjänster för att täcka direkta behov för de fartyg som är undantagna från skatteplikt och deras laster. I likhet med vad som föreslås gällande omsättning av varor, bör vidare den bestämmelse som idag avser omsättningsland formuleras som undantag från skatteplikt. För begreppet utrikes trafik, se avsnitt 4.2. I likhet med vad som föreslås gällande omsättning av varor, knyts skattefriheten för omsättning av tjänster till de nya fartygsbegrepp som införs i 3 kap. 21 a § ML.

I den svenska bestämmelse som idag reglerar frågan om omsättningsland för tjänster hänförliga till fartyg i utrikes trafik, räknas uttryckligen upplåtelse av hamnar upp som en undantagen omsättning. När begreppet infördes i ML angavs att ändringen gjordes närmast i förtydligande syfte (prop. 1989/90:111 s. 185). När bestämmelsen nu görs om bör förtydligandet slopas eftersom det får anses överflödigt.

Skatteverket har ansett att bestämmelserna om undantag från skatteplikt för respektive omsättning utomlands av tjänster hänförliga till fartyg inte har varit möjliga att tolka på det sättet att de varit begränsade till ett enda led (Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013, dnr 131 608720-12/111). EU-domstolen har i dom Elmeka, C-181/04–183/04, EU:C:2006:563, punkt 25, uttalat att undantaget i artikel 148 d endast gäller omsättning av tjänster direkt till redaren, dvs. omsättning i det sista handelsledet. Motsvarande bör vara fallet för de tjänster som

avses i artikel 148 c. Efter den ändring som promemorian nu föreslår kommer det att bli tydligt att det endast är omsättningen i det sista ledet som är undantagen.

I enlighet med vad som sagts ovan föreslås ändringar i 3 kap. 21 och 21 a §§ samt 5 kap. 19 § ML. Förslaget föranleder även ändringar i 10 kap. 12 § och 19 kap. 1 § ML.

5 Konsekvenser

Promemorians bedömning: De föreslagna ändringarna medför inga offentligfinansiella effekter. Berörda företags likviditet kan påverkas i vissa fall. En marginell likviditetsförsämring uppstår i huvudsak för företag som bedriver yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske på insjöar, samt för företag som bedriver yrkesmässig sjöfart längs kusten. På motsvarande vis uppstår en marginell likviditetsförbättring för företag som säljer skepp, varor och tjänster som tidigare varit kvalificerat undantagna. Berörda företags administrativa börda påverkas både positivt och negativt. Sammantaget bedöms den administrativa bördan minska något. Förslaget medför försumbara effekter för Skatteverket. Förslaget medför inga effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Skälen för bedömningen: Enligt mervärdesskattedirektivet är leverans av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller leverans av varor och tjänster till dessa fartyg, dock inte leverans av fartygsproviant till fartyg som används för kustfiske. Dessa undantag i mervärdesskattedirektivet är s.k. kvalificerade, vilket innebär att företaget som omsätter varorna eller tjänsterna har rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatten.

Enligt ML är omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske samt fartyg för bogsering eller bärgning undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller vissa varor och tjänster som ska användas på dessa fartyg. Undantagen är kvalificerade. Vissa andra varor och tjänster som avser fartyg i utrikes trafik anses i stället omsatta utomlands och är därigenom inte föremål för någon svensk mervärdesskatt. Även för dessa omsättningar föreligger rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatten för den som omsätter varorna eller tjänsterna.

Den huvudsakliga skillnaden mellan mervärdesskattedirektivets och ML:s bestämmelser är att mervärdesskattedirektivet uppställer ett krav på att vissa fartyg ska användas på öppna havet för att omsättning av själva fartygen och varor och tjänster som ska användas på dessa fartyg ska vara undantagen från skatteplikt. Konsekvenserna av anpassningen till mervärdesskattedirektivet är således i huvudsak att den kvalificerat undantagna omsättningen av skepp för yrkesmässig sjöfart och yrkesmässigt fiske på insjöar samt av skepp för yrkesmässig sjöfart längs kusterna blir skattepliktig. Även omsättning av varor och tjänster till

dessa skepp blir skattepliktig. Som regel borde de företag som denna typ av omsättningar sker till ha avdragsrätt för den tillkommande ingående mervärdesskatten eftersom de bedriver ekonomisk verksamhet.

Ändringen medför även att för fartyg som används för sjöräddning, assistans eller kustfiske går den omsättning av varor och tjänster som idag omfattas av bestämmelserna i 5 kap. ML från att vara skattepliktig till att bli kvalificerat undantagen.

Skatteverket har i vissa fall tolkat ML på så sätt att undantag från skatteplikt gällande omsättning av vissa varor och tjänster har kunnat omfatta fler än ett led i handelskedjan (se avsnitt 4.2 och 4.3). De föreslagna ändringarna innebär att undantag från skatteplikt endast kommer att gälla sista ledet. Detta innebär att om exempelvis en entreprenör anlitas för att utföra reparationer ombord på ett fartyg som är undantaget från skatteplikt ska de tjänster entreprenören tillhandahåller undantas från skatteplikt. Om entreprenören däremot i sin tur anlitar en underentreprenör går, genom den ändring som promemorian föreslår, den tjänst som underentreprenören tillhandahåller från att vara kvalificerat undantagen för den som omsätter tjänsten till att bli skattepliktig.

Syftet med förslaget är att anpassa ML till mervärdesskattedirektivets bestämmelser på så sätt att bestämmelserna i ML inte avviker från direktivets. Med hänsyn till att det är fråga om anpassning till EU-rätten finns inte några alternativa lösningar.

Offentligfinansiell effekt

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

Effekter för företagen

Enligt Svensk näringsgrensindelning, SNI, finns idag ca 2 930 företag som bedriver sjötrafik- eller fiskeriverksamhet som huvudverksamhet. Av dessa bedriver ca 820 huvudverksamhet inom sjötrafik eller fiske på inre vatten och sötvatten. Det är framförallt till dessa företag som omsättningar enligt förslaget kommer gå från att vara kvalificerat undantagna till att bli mervärdesskattepliktiga. Som regel borde dessa företag ha avdragsrätt för den tillkommande ingående mervärdesskatten, eftersom de bedriver ekonomisk verksamhet. Den tillkommande ingående mervärdesskatten blir således inte någon ökad kostnad för företagen. Däremot uppstår i praktiken en likviditetsförsämring för de förvärvande företagen då de måste betala mervärdesskatt till leverantören vid en tidpunkt för att sedan få skatten återbetald från Skatteverket vid en senare tidpunkt. Likviditetsförsämringen medför i sin tur ett ökat lånebehov och därmed ökade räntekostnader. Betalar företagen i stället mervärdesskatten med egna tillgångar innebär det att företagen går miste om ränteintäkter för den tid som löper från det de betalar mervärdesskatten till dess den återbetalas av Skatteverket. Den försämrade likviditeten kan variera mellan åren då bl.a. inköp av fartyg kommer att omfattas av mervärdesskatteplikt. Nedan följer en analys utifrån offentlig statistik över hur stora de finansiella effekterna blir för företagen.

Enligt SNI finns omkring 400 företag som bedriver sjötrafik på inre vattenvägar av passagerare (SNI-kod 50.301, 50.302) och omkring 80 företag som bedriver sjötrafik på inre vattenvägar av gods (SNI-kod 50.401, 50.402). Beräkningar utifrån uppgifter från skattedeklarationer och inkomstdeklarationer för dessa företag visar att förslaget medför en tillkommande ingående mervärdesskatt som uppgår till i storleksordningen fyra procent av de totala kostnaderna. Företagen måste ligga ute med den tillkommande ingående mervärdesskatten, vilket medför en likviditetsförsämring. Utifrån företagets situation 2015 och prognoser för räntor 2017 beräknas likviditetsförsämringen, totalt sett för samtliga berörda företag som bedriver sjötrafik på inre vattenvägar av passagerare och gods, leda till ökade räntekostnader i storleksordningen 0,1 miljoner kronor 2017.¹ I genomsnitt per företag innebär detta ökade räntekostnader i storleksordningen 250 kronor 2017. Likviditetsförsämringen för de berörda företagen medför således ytterst marginella räntekostnader för företagen.

Likviditetsförsämringen hos de förvärvande företagen motsvaras av förbättrad likviditet hos de företag som säljer de berörda varorna och tjänsterna eftersom de i stället får förfoga över mervärdesskattbetalningarna tills dessa ska betalas in till Skatteverket. Dessa företag erhåller därmed en positiv ränteintäkt på sammanlagt ca 0,1 miljoner kronor 2017.

Enligt SNI finns omkring 180 företag som bedriver sötvattenfiske (SNI-kod 03.120) och 160 företag som bedriver fiskodling i sötvatten (SNI-kod 03.220). Även omsättningar till dessa företag kan enligt förslaget komma att gå från att vara kvalificerat undantagna till att bli mervärdesskattepliktiga. Beräkningar utifrån uppgifter från skattedeklarationer och inkomstdeklarationer för dessa företag visar att förslaget medför en tillkommande ingående mervärdesskatt som uppgår till i storleksordningen en procent av de totala kostnaderna. Det innebär att företagets likviditet endast kommer påverkas ytterst marginellt av förslaget. Beräkningarna visar att företagen som bedriver sötvattenfiske och fiskeodling i sötvatten inte i nämnvärd omfattning omsätter den typen av varor och tjänster som enligt förslaget går från att vara kvalificerat undantagna till att bli mervärdesskattepliktiga. Det innebär att exempelvis inköp av fartyg samt underhållstjänster av fartygen sällan förekommer bland dessa företag. En förklaring till detta är att majoriteten av företagen är små och bedrivs som enskilda näringsverksamheter.

¹ Omkring hälften av omsättningen från företagen inom SNI 50.301, 50.302, 50.401 och 50.402 kommer från företag som redovisar mervärdesskatten varje månad och ca hälften av omsättningen kommer från företag som redovisar mervärdesskatten varje kvartal. Majoriteten av företagen har en omsättning under 40 miljoner kronor per år. Företag som är månadsredovisare, med en omsättning under 40 miljoner kronor per år, redovisar mervärdesskatten den 12:e två månader efter beskattningsperioden. I beräkningen av räntekostnaden antas att de månadsredovisande företagen i genomsnitt behöver ligga ute med den ingående mervärdesskatten i 30 dagar innan de återfår skatten från Skatteverket. Viktas företagets redovisningstidpunkter utifrån omsättning kan således antas att de i genomsnitt redovisar varannan månad, dvs. i genomsnitt får ligga ute med den ingående mervärdesskatten i 60 dagar innan de återfår den från Skatteverket.

Deras genomsnittliga beräknade omsättning² per företag uppgick till omkring 0,7 miljoner kronor 2015.

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

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

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

Förslaget kan även komma att påverka den administrativa bördan hos de företag som tillhandahåller de kvalificerat undantagna varorna och tjänsterna som med ändringen kan komma att bli mervärdesskattepliktiga. En viss ökning av den administrativa bördan för samtliga av dessa företag kan förväntas till följd av att de efter lagändringen kan komma att behöva skilja ut försäljning som är kvalificerat undantagen respektive mervärdesskattepliktig. Ytterligare en ökning av den administrativa bördan kan förväntas för de tillhandahållande företagen som går från att endast hantera en skattesats till att hantera flera skattesatser, dvs. de företag som idag endast tillhandahåller kvalificerat undantagna varor och tjänster och som efter ändringen blir delvis mervärdesskattepliktiga. Hur många dessa företag är går inte att hitta i statistiken. Kostnaderna för att hantera flera skattesatser har beräknats av Skatteverket i en rapport från 2006 (Krånglig moms – en företagsbroms?). Den genomsnittliga kostnaden av att hantera två skattesatser i stället för en har beräknats öka med drygt 2 700 kronor per företag och år i 2017 års penningvärde.

Sammantaget kan konstateras att de berörda företagets administrativa börda påverkas både positivt och negativt. Bedömningen är att den

² Skatteverket gör en omräknad total omsättning utifrån redovisade uppgifter i skattedeklarationen. Den beräknade omsättningen innehåller total omsättning, såväl skattepliktig som skattefri (både inhemsk och export).

samlade effekten på administrativa bördan totalt sett innebär att den minskar något.

Effekter för jämställdheten

Eftersom de berörda företagen inte påverkas nämnvärt av förslaget bedöms inga effekter för jämställdheten uppstå.

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms medföra försumbara effekter för Skatteverket, vilka därmed kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Något behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar finns inte. Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6 Författningskommentar

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

1 kap.

13 a §

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

2 kap.

3 §

Andra stycket kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a §. Ändringen är en följdändring med anledning av att bestämmelsen om undantag från skatteplikt gällande fartyg m.m. flyttas från 3 kap. 21 § till 21 a § samma kapitel.

5 §

Första stycket 2 kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a §. Ändringen är en följdändring med anledning av att bestämmelsen om undantag från skatteplikt gällande fartyg m.m. flyttas från 3 kap. 21 § till 21 a § samma kapitel.

2 a kap.

7 §

Första stycket 5 kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a §. Ändringen är en följdändring med anledning av att de bestämmelser som

gäller leverans av varor till fartyg flyttas från 5 kap. 3 a § till 3 kap. 21 a §.

3 kap.

21 §

Bestämmelsen ändras på så sätt att reglerna gällande fartyg tas bort. I stället införs en ny bestämmelse som gäller fartyg i 3 kap. 21 a §. Reglerna gällande luftfartyg behålls i nuvarande skick. Bestämmelsens andra–fjärde stycke slopas helt, vilken ändring behandlas i avsnitt 4.1.

21 a §

Bestämmelsen är ny och reglerar i vilka fall omsättning av fartyg samt varor och tjänster som gäller sådana fartyg undantas från skatteplikt. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 4.1–4.3. Bestämmelsen som gäller omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare flyttas till 3 kap. 22 §.

22 §

Bestämmelsen som gäller omsättning till Sjöräddningssällskapet slopas, vilken ändring behandlas i avsnitt 4.1. I bestämmelsen återfinns i stället den bestämmelse som tidigare fanns i 3 kap. 21 a § och som gäller omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare. Bestämmelsen kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a §, vilket är en följdändring med anledning av att bestämmelsen om undantag från skatteplikt gällande fartyg m.m. flyttas från 3 kap. 21 § till 21 a § samma kapitel.

24 §

Tredje stycket kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a §. Ändringen är en följdändring med anledning av att bestämmelsen om undantag från skatteplikt gällande fartyg m.m. flyttas från 3 kap. 21 § till 21 a § samma kapitel.

5 kap.

1 §

I bestämmelsens *tredje stycke* anges att omsättning på fartyg i utrikes trafik i andra fall än som avses i 2 b § aldrig räknas som omsättning inom landet. Ändring sker på så sätt att begreppet fartyg i utrikes trafik byts ut mot fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Ändringen görs för att korrespondera med motsvarande nya begrepp i 3 kap. 21 a §. Behovet av att byta ut begreppet fartyg i utrikes trafik behandlas i avsnitt 4.2.

3 a §

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

19 §

Bestämmelsen ändras i *första stycket 1* på så sätt att de delar som gäller tjänster avseende fartyg flyttas till 3 kap. 21 a § och formuleras om till undantag från skatteplikt. Den del av bestämmelsen som avser hamnar slopas helt, vilken ändring beskrivs i avsnitt 4.3.

8 kap.

9 §

Första stycket 3 ändras på så sätt att hänvisningen till 5 kap. 3 a § tredje stycket slopas och i stället hänvisas till 3 kap. 21 a § tredje stycket. Ändringen är en följdändring med anledning av att bestämmelsen som gäller leverans av varor till fartyg flyttas från 5 kap. 3 a § tredje stycket till 3 kap. 21 a § tredje stycket.

10 kap.

12 §

Andra meningen kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a §. Ändringen är en följdändring med anledning av att bestämmelsen om undantag gällande fartyg m.m. flyttas från 3 kap. 21 § till 21 a § samma kapitel.

19 kap.

1 §

Andra stycket 1 kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a § femte stycket 1. Ändringen är en följdändring med anledning av att den bestämmelse som avses flyttas från 3 kap. 21 § till 21 a § samma kapitel.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

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

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

2 kap.

4 §

Punkten 1 ändras på så sätt att begreppet fartyg i utrikes trafik byts ut mot fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Ändringen görs för att korrespondera med motsvarande nya begrepp i 3 kap. 21 a § ML. Behovet av att byta ut begreppet fartyg i utrikes trafik behandlas i avsnitt 4.2.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

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

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

3 §

Tredje stycket kompletteras med en hänvisning till 3 kap. 21 a § andra stycket 1–3 ML. Ändringen är en följdändring med anledning av att de bestämmelser som gäller leverans av varor till fartyg flyttas från 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML till 3 kap. 21 a § andra stycket 1–3 samma lag.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

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